

NON SEMPRE SI PERDONA

a cura Roberta De Marchi

Come è noto, il ravvedimento operoso, per effetto anche delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 99 del 30 marzo 2000 e dal D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001, permette al contribuente di chiudere spontaneamente le violazioni ed omissioni commesse.

L'accesso all'istituto è consentito dietro il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, incentivando così lo stesso contribuente a chiudere, anticipatamente, la propria posizione fiscale, con il versamento di sanzioni ridotte, la cui entità varia a seconda della tempestività del ravvedimento e del tipo di violazioni.

L'istituto consente, quindi, all'autore di una o più violazioni tributarie (nonché ai soggetti solidalmente obbligati) di regolarizzare spontaneamente la propria posizione, usufruendo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative.

A tale fine, la regolarizzazione deve avvenire entro determinati limiti temporali e, comunque, sempre prima che vi sia stata constatazione della violazione stessa, abbiano avuto inizio accessi, ispezioni o verifiche, ovvero siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal legislatore.

Gli effetti della regolarizzazione effettuata ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 sono, peraltro, diversi a seconda del tipo di violazione da regolarizzare e dei tempi entro i quali detta regolarizzazione avviene.

Secondo la formulazione vigente fino alle modifiche apportate dal decreto legge in commento (art. 13, comma 1, lettera a)), la sanzione era ridotta ad un ottavo del minimo quando la violazione consisteva nel mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il versamento veniva eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della violazione – da intendere come data di scadenza del termine per il versamento, secondo quanto già chiarito con circolare ministeriale n. 180 del 1998. Poiché l'ipotesi di ritardato od omesso versamento diretto è soggetto alla

sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, la sanzione ridotta per effetto del ravvedimento era pari al 3,75% del dovuto.

Quando, invece, la regolarizzazione degli errori o delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, nell'ipotesi in cui non era prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione era ridotta ad un quinto del minimo (art. 13, comma 1, lett. b)).

Era, infine, prevista una specifica ipotesi di ravvedimento nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, da perfezionare attraverso la presentazione della dichiarazione (entro novanta giorni dalla scadenza del relativo termine) e attraverso il pagamento della sanzione che, per effetto del ravvedimento, risultava ridotta ad un ottavo del minimo (articolo 13, comma 1, lett. c)).

Il nuovo ravvedimento

L'art. 16, comma 5, del decreto legge n. 185 del 2008, conv. in L. n. 2/2009, ha introdotto delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, riducendo le sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie e rendendo, dunque, ancora più conveniente il ricorso a tale istituto.

La citata modifica normativa - come indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 10/E del 2009 - intende riallineare la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento alla riduzione delle sanzioni prevista nel caso di adesione ai verbali di constatazione e di adesione agli inviti al contraddittorio, introdotti, rispettivamente, dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) e dall'articolo 27 del decreto legge n. 185/2008, anche al fine di rendere, comunque, vantaggiosa per il contribuente la definizione spontanea di errori ed omissioni.

L'art. 16, comma 5, del decreto legge ha modificato la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento.

In particolare, per effetto delle suddette modifiche, in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, il contribuente può sanare la violazione con il versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a), ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un dodicesimo del minimo.

Nel caso in cui il contribuente regolarizzi gli errori o le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata

commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), la sanzione dovuta è ridotta ad un decimo del minimo.

Infine, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge, è possibile ravvedere la relativa violazione entro novanta giorni dalla scadenza, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), versando la sanzione ridotta ad un dodicesimo del minimo.

Nonostante le modifiche sopra illustrate, continuano ad essere attuali – conferma la CM n. 10/2009 - le precisazioni fornite con la circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001, in merito all'esatto importo da corrispondere a seguito della riduzione da ravvedimento. In particolare, la richiamata circolare ha chiarito che il troncamento delle cifre decimali, risultanti a seguito della conversione in euro, previsto dall'art. 51, comma 3, del d.lgs. 24 giugno 1998, n. 213 (decreto Euro) per le sanzioni pecuniarie penali e amministrative, opera anche quando la base su cui calcolare la sanzione, a seguito di riduzione derivante da ravvedimento, risulta espressa in lire (come accade per le sanzioni amministrative contenute nel d.lgs. n. 471 del 1997).

Diversamente, nel caso in cui la misura della sanzione sia espressa in percentuale si applicano le regole ordinarie dell'arrotondamento in centesimo di euro.

Assumendo, ad esempio, l'ipotesi in cui il contribuente abbia omesso di presentare la dichiarazione, con imposta versata, l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede l'applicazione della sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni (da euro 258,00 ad euro 1032,00). In tal caso il contribuente potrà regolarizzare la violazione presentando la dichiarazione omessa entro 90 giorni dalla scadenza e provvedendo, altresì, al pagamento della sanzione ridotta in misura pari euro 21 (un dodicesimo del minimo) e non più ad euro 32 (un ottavo del minimo).

Nell'ipotesi, invece, di ritardato pagamento di un'imposta pari a 100 euro, entro 20 giorni dalla scadenza del termine, l'importo da corrispondere a titolo di ravvedimento sarà pari a 2,50 euro (un dodicesimo del minimo pari al 30 per cento di 100 euro).

Al fine di una migliore comprensione delle citate modifiche normative, nella tabella che segue – contenuta nella circolare n. 10/2009 - si indica il nuovo ammontare delle sanzioni da versare per il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471	Misura del ravvedimento ante decreto legge	Nuova misura del ravvedimento
Lettera a) Versamento del tributo o dell'acconto non versato entro trenta giorni dalla data dell'omissione.	1/8 del minimo	1/12 del minimo
Lettera b) Regolarizzazione di errori e delle omissioni entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/5 del minimo	1/10 del minimo
Lettera c) Presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine	1/8 del minimo	1/12 del minimo

Le nuove disposizioni in materia di ravvedimento operoso entrano in vigore a decorrere dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008.

Pertanto, le nuove misure di riduzione da applicare alle sanzioni da versare a titolo di ravvedimento riguardano tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore.

E' questa l'importante precisazione fornita dagli estensori del documento di prassi appena pubblicato.

In altri termini, le nuove disposizioni attraggono tutte le violazioni ancora suscettibili di ravvedimento, ossia tutte le violazioni commesse, non ancora contestate e non già ravvedute.

Non sempre si perdona

In ordine alle violazioni dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo dell'IRAP va evidenziato che il legislatore ha stabilito, con due successivi provvedimenti (art. 1 del decreto legge n. 106 del 17 giugno 2005, convertito con modificazioni dalla legge n. 156 del 31/07/2005; art. 1 del decreto legge 7 giugno 2006, n. 206, convertito con modificazioni dalla legge n. 234 del 17/07/2006) che le disposizioni in materia di riduzione delle sanzioni previste dal citato articolo

13 non si applicano con riferimento alle violazioni dell'obbligo di versamento dell'IRAP:

1. a saldo relativamente al periodo d'imposta 2004;
2. in acconto o a saldo relativamente al periodo d'imposta 2005;
3. in acconto o a saldo relativamente al periodo d'imposta 2006.

il legislatore però non ha riproposto, con riferimento ai periodi d'imposta successivi al 2006 analoghe disposizioni, e pertanto l'istituto del ravvedimento operoso trova applicazione con riferimento alle violazioni dell'obbligo di versamento in acconto o a saldo dell'IRAP relativo al periodo d'imposta 2007 ed ai seguenti (cfr. RM. N. 43/E del 17 febbraio 2009).

Roberta De Marchi
23 Dicembre 2009