

IL RAVVEDIMENTO PER L'INTERMEDIARIO

a cura di Antonio Gigliotti

Gli **intermediari** e i **centri di assistenza fiscale** (Caf) che abbiano commesso delle violazioni nell'invio di Unico come ad esempio la tardiva od omessa trasmissione dei dati possono rimediare agli errori commessi mediante ravvedimento operoso.

Premessa

La L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) con l'art. 1, commi 33 e 34 ha ridisegnato il sistema delle fattispecie sanzionatorie applicabili ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, disciplinate dagli artt. 7 bis e 39, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Le innovazioni introdotte sono state oggetto di un intervento illustrativo ed interpretativo dell'Agenzia delle Entrate, attuato attraverso la C.M. 27 settembre 2007, n. 52/E.

L' art. 7 bis, D.Lgs. 241/1997, rubricato "*Violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni*" **sanziona**, i soggetti incaricati, per la tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni dei contribuenti, applicando una sanzione amministrativa pecuniaria da Euro 516,46 ad Euro 5.164,57.

L'art. 39 dello stesso D.Lgs., invece, sanziona le fattispecie di infedele rilascio del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione tributaria ad opera dei

Centri di assistenza fiscale (Caf) e dei professionisti, con cui viene garantito ai contribuenti assistiti il corretto assolvimento di alcuni adempimenti tributari, nonché, nell'ipotesi della certificazione, la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali.

Le predette violazioni, prima della novella normativa introdotta con la citata Finanziaria per il 2007, rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto relative al rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e gli intermediari e non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni previste dalla L. 24 novembre 1981, n. 689 recante la disciplina generale delle violazioni amministrative.

A seguito delle disposizioni introdotte dalla Finanziaria 2007 la qualificazione giuridica delle sanzioni in esame è stata modificata, **ric conducendo le stesse nell'alveo delle sanzioni amministrative tributarie**, con conseguente applicazione, in quanto compatibili, **delle regole generali dettate in tema di accertamento ed irrogazione dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.**

Alla luce delle modifiche apportate l'intermediario può ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.

Condizioni applicative

Caratteristica peculiare del ravvedimento è la spontaneità del comportamento sanante che deve quindi avvenire prima del momento in cui una determinata violazione sia stata constatata o, comunque, vi sia il fondato timore che la stessa possa essere constatata in conseguenza dell'inizio di una attività di controllo fiscale.

Infatti, il c. 1 dell'art. 13 in commento prevede l'applicazione del procedimento di ravvedimento a condizione che:

- la violazione non sia stata constatata;
- non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche;
- non siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati di cui all'art. 11 c. 1, D.Lgs. 472/1997 abbiano avuto formale conoscenza.

In ogni caso il ravvedimento può essere attuato qualora la constatazione della violazione o, genericamente, l'inizio dell'attività di controllo non sia portata a conoscenza dell'autore della violazione o dei soggetti obbligati attraverso degli atti formali.

Tali atti devono, quindi, avere le caratteristiche di:

- atti a rilevanza esterna all'Amministrazione finanziaria. Deve cioè trattarsi di atti comunicati all'esterno con i quali l'Ufficio o gli altri organi competenti alla verifica rendono esplicita l'avvenuta constatazione di una violazione oppure il semplice inizio di una attività di controllo fiscale nei confronti del contribuente. In genere, inibiscono il ravvedimento l'avviso di accertamento e/o di irrogazione sanzioni, l'atto di contestazione di sanzioni, l'inizio di un accesso, ispezione o verifica, gli inviti, questionari e richieste prodromici ad una attività di accertamento;
- atti formalmente portati a conoscenza dell'autore della violazione o degli altri soggetti solidalmente obbligati. Deve trattarsi di atti aventi natura recettizia, la cui omessa o irrituale notifica produce l'effetto di consentire l'accesso alla procedura del ravvedimento operoso.

In mancanza di formale conoscenza degli atti o fatti inibitori del ravvedimento è possibile accedere alla sanatoria della violazione anche nelle more di un'attività di controllo non conosciuta dal contribuente.

Come chiarito nella C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E, par. 1, qualora l'accesso, l'ispezione o la verifica riguardino specifici periodi d'imposta, il ravvedimento rimane esperibile per le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi da quello o quelli oggetto di controllo.

Lo stesso dicasi qualora la verifica tributaria riguardi tributi diversi da quelli per i quali si procede alla regolarizzazione.

Non costituisce causa inibitoria del ravvedimento l'inizio di una attività amministrativa di controllo non tributario ovvero l'inizio di una attività non amministrativa ma penale, come in ipotesi di invio di avvisi di garanzia, ispezioni o sequestri, anche qualora da questi eventi possa derivare la constatazione di violazioni di natura tributaria.

Cause di non punibilità

Il ravvedimento, in quanto correlato all'applicabilità di una sanzione, non trova applicazione:

- ✓ nelle ipotesi di esclusione della sanzione per effetto del principio di legalità ed imputabilità di cui agli artt. 3 e 4 D.Lgs. 472/1997;
- ✓ nei casi di non punibilità, di cui all'art. 6, c. 2 e 5, del medesimo D.Lgs. 472/1997 (violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza ovvero per causa di forza maggiore).

Normalmente il ravvedimento determina l'attenuazione della sanzione per la singola violazione; in taluni casi, tuttavia, il ravvedimento si tramuta in un'esimente e cioè si sostanzia nella sola regolarizzazione della violazione senza

pagamento a titolo di sanzioni ridotte, come, ad esempio, nel caso di rimozione preventiva di violazioni formali suscettibili di ostacolare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria (cfr. C.M. 3 agosto 2001, n. 77/E).

Ravvedimento intermediario omessa presentazione della dichiarazione

Con la Circolare 27 settembre 2007, n. 52/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito termini e modalità in base alle quali l'intermediario può provvedere al **ravvedimento per la tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni**.

In particolare la presentazione deve essere ancora valida: il presupposto inderogabile per il ravvedimento è che l'adempimento omesso possa essere ancora validamente effettuato; a tal proposito, la circolare 23 luglio 1998, n. 192/E precisava che *“occorre tener presente che l'articolo 13 del decreto n. 472, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi [...] l'operatività del ravvedimento che, come è noto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate”*.

Nel caso di trasmissione telematica delle dichiarazioni, è necessario che la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata.

A tal proposito, interviene lo stesso art. 7, comma 7, D.P.R. n. 322/1998 che prevede che siano considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte

dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

Come indicato dalla circolare n. 52/E/2007, le modalità con cui l'intermediario può provvedere al ravvedimento per la tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni sono quelle indicate dall'art. 13, comma 1, lettera c), D. Lgs. n. 472/1997.

Nello specifico, **la sanzione a carico dell'intermediario può essere ridotta a: 1/12 del minimo di quella prevista nel caso in cui la dichiarazione venga presentata con ritardo, comunque, non superiore a 90 giorni** (altrimenti la dichiarazione è considerata omessa e non è più possibile ravvedersi).

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione dell'omissione e, quindi, alla presentazione effettiva della dichiarazione.

Sanzioni e numero di dichiarazioni

La sanzione si applica per ogni singola dichiarazione tardivamente presentata od omessa, stante l'impossibilità di auto-applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso, già chiarita dal Ministero delle Finanze con la C.M.180/E del 1998.

Ravvedimento per infedele visto di conformità o asseverazione da parte dei Caf

L'art. 39, c. 1, lett. a), D.Lgs. 241/1997 prevede la sanzione amministrativa da Euro 258 ad Euro 2.582 per la violazione di infedele rilascio del visto di

conformità o dell'asseverazione da parte dei Caf ai sensi dell'art. 35 del medesimo decreto.

Con la citata C.M. n. 52/E/2007 in commento l'Agenzia delle Entrate ha affermato che il ravvedimento relativo alle violazioni in parola viene effettuato ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. b), D.Lgs. 472/1997 mediante:

- invio, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, all'Agenzia delle Entrate di una comunicazione contenente i motivi del ravvedimento e i dati relativi al contribuente e alla dichiarazione viziata;
- pagamento della sanzione ridotta ad 1/10 del minimo, pari ad Euro 25 sempreché la violazione sia tale da incidere sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, condizioni queste cui è collegata l'applicabilità della sanzione.

Ravvedimento per infedele certificazione tributaria

L'art. 39, c. 1, lett. b), D.Lgs. 241/1997 prevede la sanzione amministrativa da Euro 516 ad Euro 2.582 per la violazione di rilascio di infedele certificazione tributaria da parte del professionista ai sensi dell'art. 36 del medesimo decreto.

Anche per tale fattispecie, l'Agenzia delle Entrate, con la predetta C.M. n. 52/E/2007, ha affermato che il ravvedimento viene effettuato ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. b), D.Lgs. 472/1997 mediante:

- invio, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, all'Agenzia delle Entrate di una comunicazione contenente i motivi del ravvedimento e i dati relativi al contribuente e alla dichiarazione viziata;
- pagamento della sanzione ridotta ad 1/10 del minimo, pari ad Euro 51 sempreché la violazione sia tale da incidere sulla determinazione

dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, condizioni queste cui è collegata l'applicabilità della sanzione.

Antonio Gigliotti

16 Novembre 2009