

IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Mario Agostinelli

Il decreto Stabilità propone una modifica di assoluta rilevanza nell'impianto normativo dell'istituto del ravvedimento operoso.

Sono estesi i termini di intervento spontaneo che con una graduazione inversamente proporzionale al tempo consente al contribuente la regolarizzazione di errori e/o omissioni anche incidente sulla determinazione del tributo mediante l'applicazione di sanzioni ridotte.

Tutte le nuove disposizioni che interessano l'istituto del ravvedimento operoso come pure quelle che riguardano la dichiarazione integrativa devono essere lette come attuative delle disposizioni di portata più ampia e generale e che hanno la finalità di modificare radicalmente il rapporto tra contribuente e cittadino.

Si tratta delle disposizioni di cui ai commi 634 a 636 le quali, in estrema sintesi, prevedono che l'agenzia delle entrate deve rendere disponibili al contribuente, prima e dopo la presentazione della dichiarazione, i dati, gli elementi e tutte le informazioni di cui dispone nonché i dati presunti e gli elementi utilizzabili ai fini della selezione e dell'attività di controllo e accertamento, in modo tale da sensibilizzare la massima collaborazione del medesimo nell'adozione di un corretto comportamento fiscale.

Tutto l'impianto normativo che deve ridisegnare dalla radice il rapporto contribuente fisco si fonda sulla massima collaborazione e trasparenza delle attività di ciascuna delle parti dello stesso rapporto.

Le modifiche dell'istituto del ravvedimento operoso sono norme di prima attuazione dell'impianto normativo rivoluzionario che sopra in sintesi si è rappresentato.

Il nuovo ravvedimento operoso in sintesi

Di seguito si propone la nuova mappatura del ravvedimento operoso:

<u>RAVVEDIMENTO</u>
<u>RIDUZIONE GRADUATA DELLA SANZIONE</u>
a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;
b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene 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;
b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni;

Le disposizioni di cui sopra che, di fatto estendono nel tempo la possibilità di poter accedere all'istituto del ravvedimento, devono essere coordinate con le non meno rilevanti norme di cui ai nuovi commi 1 -bis e 1- ter:

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1¹, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazione.

In sostanza è previsto che, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, l'istituto del ravvedimento non è escluso se il contribuente ha avuto conoscenza dell'avvio di alcuna delle attività di accertamento a meno che questa consista nella notifica di un atto di accertamento o nella comunicazione di irregolarità riconducibili alle ipotesi di cui agli artt. 36 bis, 36 ter del DPR 600/73 ovvero alle ipotesi di cui all'articolo 54-bis del DPR 633/72.

In tal contesto, l'interpretazione sistematica dell'intero impianto normativo, porta a ritenere che la disposizione di cui alla lettera b quater) (si veda la tabella di cui sopra), si applichi unicamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

¹ Il primo comma prevede che il ravvedimento è escluso laddove il contribuente abbia avuto conoscenza dell'avvio di attività di accertamento: "La sanzione è ridotta, sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza".

<u>TRIBUTI AMMINISTRATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE</u>
1 – Imposte sul reddito (Irpef ed IRES);
2 – Addizionali sui redditi (comunicali e regionali);
3 – Irap;
4 – IVA;
5 – Ritenute fiscali;
6 – Imposte d'atto;
7 – canone Rai;
8 – Contributo di solidarietà;
9 – Imposte di registro;
10 – Imposte Ipotecarie e catastali.

<u>TRIBUTI NON AMMINISTRATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE</u>
1 – IMU;
2 – Tasi;
3 – Tari;
4 – Dazi Doganali;
5 – Contributi consortili;
6 – Diritti Camerali.

In parole semplici, le violazioni che interessano i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate possono essere sanate mediante l'istituto del ravvedimento fino al momento della notifica di un atto di accertamento, anche dopo l'avvio di un'attività di verifica e anche dopo la notifica di un PVC conclusivo delle attività di controllo.

LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E LE NUOVE DISPOSIZIONI DELLA LEGGE DI STABILITA'

Il comma 637 dell'unico articolo del Decreto di Stabilità propone una modifica al comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998.

La disposizione in trattativa disciplina la materia della dichiarazione integrativa stabilendo, nella versione previgente, che:

Salva l'applicazione delle sanzioni, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

In merito, nella relazione di accompagnamento è precisato che:

Tale disposizione (dichiarazione integrativa) consente al contribuente di integrare le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dei sostituti di imposta e dell'IVA, per correggere errori e omissioni, non oltre i termini per l'accertamento, fatta salva l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinaria.

Sulla base della legislazione vigente (nuovo ravvedimento), la disciplina della dichiarazione integrativa di cui al comma 8 dell'articolo 2 deve coordinarsi con quella del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

In altri termini, la modifica apportata al comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 (che di seguito verrà espressa), è posta unicamente per coordinare proceduralmente l'istituto della integrativa con l'istituto del ravvedimento.

La norma revisionata oggi si legge come segue:

*Salva l'applicazione delle sanzioni **e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.*

In parole più semplici, la modifica comporta che, il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori ed omissioni e laddove tali errori e/o omissioni siano causa di irrogabilità di sanzioni amministrative, queste dovranno

trovare applicazione, ferma restando la contestuale applicazione di tutte le disposizioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 (ravvedimento) che il contribuente intenderà adottare nella presentazione della dichiarazione integrativa.

La norma non dice che il contribuente non possa presentare una dichiarazione per correggere errori o omissioni che non siano causa di irrogabilità di sanzioni amministrative, come nel caso della integrativa a favore.

Invece, secondo parte della dottrina, che non si condivide, si sostiene che a seguito delle modifiche apportate la disposizione di cui al comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 si applica unicamente all'ipotesi di dichiarazione integrativa sfavorevole al contribuente e che il contribuente laddove intenda presentare una dichiarazione integrativa a favore dovrà osservare unicamente le disposizioni e i termini di cui al comma 8 bis del medesimo articolo 2 del DPR 322/1998.

ATTENZIONE: la questione è la seguente: secondo parte della dottrina le modifiche introdotte nel DPR 322/1998, nelle norme che disciplinano il ravvedimento e le nuove disposizioni di coordinamento contenute nel decreto stabilità, esprimono anche l'esclusione della presentazione della dichiarazione integrativa a favore oltre il termine della presentazione della dichiarazione successiva.

Lo scrivente non ritiene corretta tale linea interpretativa, che peraltro si scontra con l'orientamento consolidato in giurisprudenza², e propone una diversa considerazione fondata sul presupposto preliminare che, la disposizione di cui al comma 8 bis dell'articolo 2 del DPR 322/1998 disciplina un'ipotesi di dichiarazione integrativa già compresa nella disposizione di cui al precedente comma 8 prevedendo ulteriormente che, se il contribuente si appresta nella presentazione dell'integrativa a favore entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva allora potrà utilizzare immediatamente il maggiore credito di imposta nella compensazione orizzontale di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997³.

² In questa lo scrivente non intende porre in rilievo le argomentazioni consolidate in giurisprudenza per le quali si propone un rinvio ad altri documenti nell'archivio del commercialista telematico.

³ Sent. Cass. N. 5399/2012 estratto: Occorre invero, in primo luogo, rilevare che, con riguardo a previgenti formulazioni normative, questa Corte, ha puntualizzato che la dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore sia esso di fatto che di diritto commesso dal dichiarante nella sua redazione, e' emendabile e ritrattabile anche in sede contenziosa, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e piu' gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Cio', in quanto: a) la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti; b) un sistema legislativo che non consentisse la rettificabilita' della dichiarazione,

Tanto preliminarmente considerato lo scrivente ritiene che, la modifica normativa proposta dal decreto stabilità non abbia affatto la finalità di ridurre l'applicazione della integrativa a favore alla sola ipotesi di cui al comma 8 bis (entro il termine della presentazione della dichiarazione successiva), ma quella di meglio coordinare le disposizioni della dichiarazione integrativa con l'istituto del nuovo ravvedimento.

Tale traiettoria appare trovare conferma nella relazione di accompagnamento (si veda sopra) laddove è chiaramente affermato che la modifica introdotta nell'articolo 2 comma 8 del DPR 322/1998 ("e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997"), è finalizzata a dare attuazione al coordinamento necessario tra la disposizione dell'integrativa e le disposizioni che disciplinano le nuove ipotesi di ravvedimento.

ATTENZIONE: la relazione afferma che la modifica del comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 è posta per attuare il coordinamento con il nuovo istituto del ravvedimento.

Lo scrivente, e in questo è cosciente che rischia di rimanere isolato, ritiene che, affermare che la modifica introdotta nel comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998, voglia anche dire che il legislatore abbia voluto escludere la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore oltre i termini di cui al successivo comma 8 bis, appare veramente fuori luogo.

Interpretare una norma non consente di affermare ciò che la norma non dice. Se il legislatore avesse voluto dire che il comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 esprime una norma valida solo per le correzioni a sfavore l'avrebbe potuto chiaramente affermare nel testo normativo innovato.

Non sembrano convincere del contrario le argomentazioni sollevate da alcuni secondo le quali, la conferma dell'applicazione unicamente ai casi di integrativa a sfavore, delle disposizioni di cui al comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998, trovano la loro

darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva, di cui all'articolo 53 Cost., comma 1, e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'articolo 97 Cost., comma 1" (cfr. Cass. 2226/11, 1707/07, 22021/06, s.u. 17394/02 e 15063/02).

Il criterio non è sovvertito dalla previsione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, articolo 2, comma 8 bis applicabile *ratione temporis* alla fattispecie, posto che, nell'ambito della relativa formulazione, il limite temporale dell'emendabilità della dichiarazione integrativa "non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo" appare doversi ritenere (anche per il dovuto ossequio ai principi di cui agli articoli 57 e 97 Cost., evocati dalla sopra richiamata giurisprudenza) necessariamente circoscritto ai fini dell'utilizzabilità "in compensazione ai sensi del Decreto Legislativo n. 241 del 1997, articolo 17", indicata nella successiva proposizione della disposizione.

conferma nel comma 640 del Decreto Stabilità dove è precisato che, i termini di decadenza dell'attività di controllo decorrono dalla data di trasmissione della integrativa presentata ai sensi del comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 e dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

Come affermato nella relazione, il comma 640 rende inequivoco che in tutte le ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa e in tutti i casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, i termini per l'accertamento di cui all'articolo 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

La norma in trattativa richiama unicamente la disposizione di cui al comma 8 dell'articolo 2 del DPR 322/1998, semplicemente perché le dichiarazioni integrative disciplinate dal successivo comma 8 bis, rappresentano un "di cui" delle prime.

In altri termini il comma 640 del Decreto stabilità deve essere interpretato nel senso che, ogni volta che il contribuente presenta una dichiarazione integrativa si determina quale effetto collaterale l'azzeramento del cronometro che misura i tempi di decadenza dell'attività di accertamento. Tale effetto collaterale interessa unicamente gli elementi oggetto di integrazione siano essi favorevoli al contribuente siano essi sfavorevoli al medesimo.

ATTENZIONE: Ogni volta che il contribuente presenta una dichiarazione integrativa, a favore o sfavore, il termine di decadenza, unicamente con riferimento agli elementi oggetto di integrativa, decorre dalla data di presentazione della nuova dichiarazione.

La lettura delle nuove disposizioni in materia di ravvedimento e di dichiarazione integrativa deve essere effettuata sulla base di quanto previsto nei precedenti commi 634-636, i quali introducono un nuovo paradigma nei rapporti tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente fondati su una maggiore trasparenza e collaborazione reciproca tra le parti.

La volontà del legislatore è quella di porre in essere un sistema in cui le informazioni nella disponibilità dell'Agenzia delle Entrate siano rese disponibili al contribuente il quale ne potrà fare buon uso per verificare prima e dopo la presentazione della dichiarazione il corretto comportamento dichiarativo e fiscale, il tutto in un clima (tutto da trovare e costruire), di massima trasparenza e collaborazione.

Se, quindi, la modifica che interessa la presentazione della dichiarazione integrativa è posta per realizzare tale finalità, non si comprende proprio come si possa sostenere

che la stessa sia espressiva di una grave riduzione dello spirito collaborativo a sfavore del contribuente.

In tale nuova logica che dovrà governare i rapporti tra amministrazione e agenzia delle entrate, dovrebbe essere propria quest'ultima, laddove rilevasse una situazione di favore al contribuente, ad attivare tutte le leve e azioni possibili per realizzare la giusta minore imposizione sul contribuente e ciò evidentemente nei medesimi termini di decadenza previsti per l'azione contraria di accertamento di una maggiore pretesa tributaria.

Ci si augura unicamente che, in sede di conversione del Decreto, il legislatore abbia cura di scrivere meglio le norme in argomento e di dare concreta attuazione al nuovo paradigma nel rapporto tra amministrazione e contribuente.

17 febbraio 2015

Mario Agostinelli.