

Tardivi versamenti e ravvedimento operoso dopo le novità

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Il ventaglio di riforme fiscali che ha interessato il 2015 e ancora subisce l'intervento della legge di stabilità 2016 ha innovato anche la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie, sia amministrative che penali.

In particolare, il presente contributo intende mettere in luce gli aspetti innovativi relativi alle violazioni in materia di versamenti, considerando le ulteriori novità apportate dalla L. 23.12.2014, n. 190 all'istituto del ravvedimento operoso.

Si rammenta al riguardo che il D.Lgs. n. 158/2015 – con vigenza dal primo gennaio 2016 – ha attenuato la misura delle sanzioni, con riflessi anche sul ravvedimento.

In particolare, la sanzione per i **tardivi versamenti**, se il ritardo è contenuto entro i 90 giorni, è stata ridotta dal 30% al 15%.

Il ravvedimento storico

Il ravvedimento operoso, come è ben noto, è un istituto concepito per poter sanare, con modesto sacrificio quanto alle sanzioni, dei comportamenti consistenti nella semplice «distrazione» dei contribuenti, ossia nell'effettuazione regolare di adempimenti oltre le scadenze temporali previste.

Come è stato esplicitato nella circolare ministeriale 10.7.1998, n. 180/E, le sue finalità sono di permettere all'autore e ai soggetti con questo solidamente obbligati di rimediare spontaneamente, secondo determinate modalità ed entro precisi limiti temporali, alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative.

Nella versione anteriore alle innovazioni normative del 2015, il ravvedimento non era consentito in presenza di attività di controllo fiscale sul contribuente, e in particolare:

- se la violazione era già stata constatata dagli uffici;
- se erano iniziati accessi, ispezioni o verifiche;
- se erano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidamente obbligati avessero avuto formale conoscenza.

Il ravvedimento operoso *ante* 2015 prevedeva che l'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'IVA, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, potessero essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- dell'imposta dovuta;
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della sanzione in misura ridotta.

Per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 la sanzione era pari:

- al 3%, se il pagamento veniva eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve);
- al 3,75%, se si pagava con un ritardo superiore a 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione era stata commessa.

Per i contribuenti che avessero regolarizzato gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i 14 giorni successivi alla scadenza, la misura della sanzione ridotta poteva essere ulteriormente abbassata secondo quanto consentito dall'art. 23, comma 31, del D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15.7.2011, n. 111.

In particolare, la sanzione si riduceva allo 0,2% per ogni giorno di ritardo se il versamento dell'imposta era effettuato entro 14 giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagnava il versamento spontaneo degli interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza.

Il ravvedimento non era considerato valido se mancava il pagamento

anche di uno solo degli importi dovuti (imposta, interessi, sanzioni); se però il contribuente effettuava un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non erano commisurati all'imposta versata in ritardo, il ravvedimento poteva ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata a quanto complessivamente corrisposto a vario titolo¹.

L'estensione del ravvedimento operoso

La sopra richiamata L. n. 190/2014 [commi 637 e ss.] ha ridisciplinato l'istituto del ravvedimento operoso prevedendo che:

- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento operoso non è più inibito dal controllo fiscale, ma solamente dalla notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario;
- il ravvedimento può avvenire, ferma la preclusione di cui sopra, senza limiti temporali;
- in caso di avvenuta constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (cioè mediante processo verbale), la riduzione della sanzione è a un quinto del minimo;
- in caso di dichiarazione integrativa i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi decorrono dalla data di presentazione di tale dichiarazione.

Contestualmente alle modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso è stato innovato l'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che consente al contribuente di integrare le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dell'IVA e dei sostituti d'imposta per correggere errori od omissioni, non oltre i termini stabiliti dalla legge per l'accertamento, fatta salva l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinaria.

In tal modo sono stati esplicitamente coordinati i termini e le modalità per usufruire della dichiarazione integrativa (a sfavore) e del ravvedimento operoso, raccordando i due istituti; nella disciplina della dichiarazione integrativa si chiarisce che, anche in tale ipotesi, rimane comunque ferma l'applicazione del ravvedimento operoso come innovata dalle norme in commento.

¹ Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 2.8.2013.

Le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi elementi di interpretazione ufficiale in materia nella circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, che riassume la sostanza delle dichiarazioni rese alla stampa nell'ambito della videoconferenza annuale "*Telefisco*".

In particolare, al paragrafo 10 della circolare sono riportate le seguenti affermazioni:

- 1) anche se la L. n. 190/2014 ha esteso e potenziato il ravvedimento operoso, non è stato modificato l'assetto generale dell'istituto, con la conseguenza che per potervi accedere occorre comunque previamente definire le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali [omesso versamento, infedele dichiarazione];
- 2) le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del primo gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento;
- 3) il *ravvedimento lungo* può essere effettuato anche solamente per alcuni dei rilievi contenuti in un processo verbale di constatazione, mentre per gli altri può essere proseguita la vertenza anche in fase contenziosa; in tale ipotesi il contribuente può sanare le singole violazioni, ferma restando la condizione dell'assenza di notifiche di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 [avvisi bonari per liquidazione e controllo formale]; è onere del contribuente comunicare agli uffici i distinti rilievi per i quali intende procedere;
- 4) gli avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati e controlli formali sulle imposte dirette e l'IVA precludono il ravvedimento con esclusivo riferimento alle violazioni rilevabili con queste procedure, mentre il ravvedimento può essere utilizzato per definire le altre violazioni (ad esempio le omesse fatturazioni);
- 5) gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionati nel testo normativo, vengono ritenuti ostativi del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria;

6) considerato che le disposizioni recate dalla legge di Stabilità

2015 sono entrate in vigore il primo gennaio 2015, in virtù del principio del *favor rei* è possibile ravvedere le violazioni constatate prima di tale data, sempre ferma restando la mancata notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 relative alle violazioni oggetto di regolarizzazione.

Decreto *sanzioni* e legge di stabilità

Come è noto, la legge di stabilità 2016 [art. 1, comma 133, L. 28.12.2015, n. 208], intervenendo sull'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015, ha anticipato al primo gennaio 2016 la decorrenza delle nuove disposizioni in materia di sanzioni amministrative tributarie.

Per tale ragione è già vigente anche l'art. 15 del menzionato «decreto sanzioni», la cui lettera o) del comma 1 reca modificazioni al D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

In particolare, si tratta della sostituzione dell'art. 13 [*Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*], che viene riformulato come di seguito.

1. *Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.*

2. *La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione*

della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

6. Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o

La situazione attuale

Per quanto sopra evidenziato, la sanzione in materia di omessi versamenti rimane ordinariamente fissata al 30%, salvo che la regolarizzazione non avvenga entro i 90 giorni: in questo caso, la sanzione è applicabile nella misura ridotta del 15%.

Quindi, se il ravvedimento avviene:

- con un massimo di 14 giorni di ritardo, la sanzione del 15% è ridotta di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo [art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/1997];
- con un ritardo compreso tra 15 e 30 giorni, la sanzione del 15% è ridotta a un decimo del minimo [art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/1997];
- con un ritardo compreso tra i 31 e i 90 giorni, sanzione del 15% è ridotta a un nono del minimo [art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, comma 1, lett. a-bis), D.Lgs. n. 472/1997].

Se il ravvedimento avviene oltre i termini menzionati, la sanzione - del 30% - è riducibile a 1/8 o, se si tratta di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, a 1/7 o 1/6, a seconda di quando verrà posto in essere.

La riduzione a 1/8 si applica se la regolarizzazione del versamento 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 [art. 13, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/1997].

La sanzione viene invece ridotta a 1/7 se il versamento è effettuato 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 [art. 13, comma 1, lett. b-bis)], e a 1/6 se 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 [art. 13, comma 1, lett. b-ter)].

La tabella seguente contiene una esemplificazione, immaginando varie

ipotesi di versamento successivo
alla scadenza.

ravvedimento entro	sanzione ordinaria	riduzione	esempio: omesso versamento €	sanzione €
5 gg	15%	$15\% - (1\% \times 10) = 5\%$	1000	7,5
20 gg	15%	1/10 del minimo	1000	15
30 gg	15%	1/10 del minimo	1000	15
31 gg	15%	1/9 del minimo	1000	16,67
85 gg	15%	1/9 del minimo	1000	16,67
entro termine dichiarazione	30%	1/8 del minimo	1000	37,50
entro term. dichiarazione successiva	30%	1/7 del minimo	1000	42,86
oltre term. dich. successiva	30%	1/6 del minimo	1000	50,00

7 marzo 2016

Fabio Carriolo