

Il ravvedimento del contribuente alla luce dei recenti interventi normativi e di prassi

Autore: Ilaria Leccese

In: Diritto tributario

Il “ravvedimento” rappresenta la possibilità concessa al contribuente di rimediare spontaneamente alle omissioni e alle irregolarità commesse, così beneficiando di una riduzione della sanzione, la cui entità è modulata in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione fino al momento del ravvedimento. Tale facoltà è prevista dall’art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 recante Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n.662 .

Si tratta di un istituto di carattere generale, che consente, in buona sostanza, di dichiarare somme ulteriori rispetto a quelle in precedenza dichiarate, nonché di sanare i ritardi dei versamenti e altri adempimenti. Per beneficiare della sanzione ridotta, il contribuente, contestualmente al suo pagamento, deve versare l’imposta o la maggiore imposta dovuta e gli eventuali interessi. La ratio della norma, quindi, è quella di favorire gli adempimenti tardivi. In linea generale, il ravvedimento operoso si perfeziona con il versamento del tributo dovuto, degli interessi e della sanzione ridotta ma non è necessario che ciò avvenga in un unico momento, potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi. In tal caso, per determinare la riduzione della sanzione, rileva il momento in cui la stessa viene effettivamente regolarizzata, cioè versata (cfr. cir. dell’Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2016, n. 42).

Con l’introduzione della lettera a)-bis all’art. 13, prevista dalla legge di Stabilità 2015 ((articolo 1, comma 637, lett. b), n. 1.1), della legge 23 dicembre 2014, n. 190) è stata notevolmente ampliata la portata dell’istituto[1] con l’eliminazione di un limite temporale massimo per il ravvedimento. Il ravvedimento, inoltre, è stato ammesso anche nel caso in cui la violazione sia stata già constatata e notificata e siano stati iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari), che, a loro volta, dal ravvedimento non sono esclusi. Pertanto, attualmente, preclude il ravvedimento solo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973). Ne deriva che il termine massimo per il ravvedimento è di fatto il termine di 5 anni per la notifica degli atti di accertamento. Oltre tale termine il contribuente, ovviamente, non ha alcun interesse a sanare le violazioni commesse. Le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all’art. 3 del D.Lgs. 472/1997 trovano applicazione anche per le violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall’ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento (Cir. dell’Agenzia

delle Entrate 19 febbraio 2015, n. 6, par. 10.2).

Anche se non espressamente indicate dal legislatore sono precluse al ravvedimento gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, per la loro natura di atti autoritativi impositivi aventi ad oggetto una pretesa tributaria. (Cir. Dell’Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015, n. 6, par. 10).

In particolare, per le violazioni relative ai versamenti di tutti i tributi (non solo di quelli amministrati dall’Agenzia delle Entrate), regolarizzate entro il 14° giorno dalla scadenza, la sanzione è ridotta allo 0,1% per ogni giorno di ritardo (“ravvedimento sprint”); la sanzione è invece, ridotta a 1/10 del minimo edittale se il pagamento è effettuato dal 15° al 30° giorno dalla scadenza (ravvedimento breve).

Per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate^[2], la riduzione delle sanzioni varia da 1/8 a 1/6 del minimo, secondo la tempistica del ravvedimento. In caso di constatazione della violazione, la riduzione della sanzione è pari a 1/5 del minimo. Infine, con riferimento a tutti i tributi, la sanzione è pari a 1/9 del minimo edittale se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dalla data dell’omissione o dell’errore, anche se tale errore sia incidente sul versamento del tributo, ovvero entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l’omissione o l’errore è stato commesso, in caso di omissioni ed errori commessi in sede dichiarativa^[3].

Il ravvedimento operoso si perfeziona con il versamento della totalità degli importi dovuti. . In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione (ord. 9 giugno 2011, n. 12661) affermando che : “ove l’importo versato dal contribuente a titolo di sanzione ridotta, in virtù della procedura di ravvedimento operoso, non corrisponda a quanto effettivamente dovuto, il ravvedimento non è valido e l’Ufficio può esigere dal contribuente il pagamento della sanzione integrale”.

Tale principio è stato confermato dall’Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 67 del 2011 , la quale, ha però chiarito che è possibile frazionare l’importo dovuto a titolo di ravvedimento, purché gli interessi e le sanzioni siano commisurati alla frazione di debito versata tardivamente, non siano intervenuti controlli fiscali, e non sia scaduto il termine previsto per il ravvedimento. In tal caso il ravvedimento può considerarsi perfezionato parzialmente, cioè limitatamente all’importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento (cosiddetto “ravvedimento parziale”), mentre non potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni la somma residua^[4].

[1] Si tratta, in particolare, delle disposizioni recate dall’articolo 13, comma 1, lettera a)-bis, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, introdotte dalla legge di Stabilità per il 2015 cui ha fatto seguito l’ulteriore

intervento normativo sull'istituto operato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dall'articolo 16, comma 1, lett. f), n. 1), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 - recante la riforma del sistema sanzionatorio tributario

[2] Tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, rientrano anche l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e le addizionali regionale e comunale all'IRPEF.

[3] Sulle modalità di ravvedimento delle sanzioni applicabili alle violazioni dichiarative è intervenuta la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2016, n. 42, dove viene valorizzata la distinzione tra dichiarazione integrativa (che presuppone una modifica al contenuto della dichiarazione originaria tempestivamente presentata) e dichiarazione tardiva. Si evidenzia che la dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerata comunque omessa, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere oggetto di ravvedimento.

[4] Cfr. anche cir.dell'Agenzia delle Entrate 2 agosto 2013, n. 27, par. 2.

<https://www.diritto.it/ravvedimento-del-contribuente-alla-luce-dei-recenti-interventi-normativi-prassi/>