

Nel 2015 sarà possibile regolarizzare le posizioni anche dopo l'avvio delle ispezioni

Ravvedimento operoso ampio

Violazioni tributarie sanabili senza limiti di tempo

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Le sanzioni ridotte nel nuovo ravvedimento

Violazione	Regolarizzazione	Riduzione della sanzione
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	Entro trenta giorni dalla data della sua commissione (art. 13, lett. a)	Un decimo del minimo
Errori e omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	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 (lett. a-bis)	Un nono del minimo
	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 (lett. b)	Un ottavo del minimo
	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 (lett. b-bis) (*)	Un settimo del minimo
	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 (lett. b-ter) (**)	Un sesto del minimo
Omessa presentazione della dichiarazione	Successivamente al processo verbale di constatazione della violazione (lett. b-quater) (**)	Un quinto del minimo
Omessa presentazione della dichiarazione	Entro novanta giorni (lett. c)	Un decimo del minimo

In corsivo le nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità.

(*) Disposizioni applicabili esclusivamente ai tributi amministrati dall'agenzia delle entrate

(**) La disposizione non si applica alle violazioni degli obblighi strumentali Iva (scontrini fiscali, ricevute fiscali, documenti di trasporto, installazione misuratori fiscali).

Il ravvedimento operoso rompe gli argini per favorire il ricorso alla regolarizzazione delle violazioni tributarie da parte del contribuente in alternativa all'accertamento dell'ufficio. Nei settori di competenza dell'Agenzia delle entrate, dal 2015 le violazioni potranno essere sanate senza limiti temporali e anche dopo l'inizio di ispezioni tributarie. Per le violazioni già verbalizzate, inoltre, il ravvedimento sostituirà l'istituto dell'adesione ai processi verbali, ma a condizioni meno favorevoli. Queste le principali innovazioni che la legge di stabilità ha apportato alla disciplina del ravvedimento operoso regolato dall'art. 13, dlgs n. 472/1997. Le modifiche scatteranno il 1° gennaio prossimo, data dalla quale i contribuenti potranno avvalersi delle nuove disposizioni anche per sanare le violazioni commesse precedentemente.

Rimozione delle «cause ostative» del ravvedimento operoso. In base alle norme sinora vigenti, le disposizioni dell'art. 13, che prevedono la riduzione delle sanzioni tributarie nell'ipotesi di regolarizzazione spontanea delle violazioni, non possono essere applicate qualora la violazione sia stata già constatata, oppure siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. La legge di stabilità dichiara ora inapplicabili le suddette cause ostative per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, facendo tuttavia salva «la notifica di atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute» a seguito di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter, dpr 600/72 e art. 54-bis, dpr 633/72). Di conseguenza, le violazioni dei tributi di competenza dell'agenzia delle entrate (imposte sui redditi, Irap, Iva, registro, bollo ecc.) potranno essere regolarizzate fruendo dei benefici dell'art. 13, dlgs n. 472/1997, anche dopo l'inizio di una verifica fiscale, in quanto tale evento non sarà più di ostacolo al ravvedimento. L'unica condizione preclusiva sarà rappresentata dall'avvenuta notifica degli atti impositivi (es. avvisi di liquidazione, rettifica, accertamento, recupero compensazioni indebite) o pre-impositivi (comunicazioni di irregolarità), che postulano l'avvenuto esercizio, in qualche misura, della potestà accertatrice da parte dell'ufficio; in questa prospettiva, dovrebbero essere ostativi anche

i provvedimenti sanzionatori come l'atto di contestazione e l'avviso di irrogazione sanzione, anche se non sono menzionati dalla legge.

È comunque previsto che il pagamento e la regolarizzazione secondo le disposizioni sul ravvedimento operoso non precludono né l'inizio, né la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

La verbalizzazione delle violazioni. Una disciplina particolare riguarda l'ipotesi in cui la violazione sia stata constatata ai sensi dell'art. 4 della legge n. 4/1929, ossia mediante processo verbale: anche in questo caso il trasgressore potrà avvalersi del ravvedimento operoso,

ma la riduzione della sanzione sarà pari a un quinto del minimo. Questa previsione, inserita nella nuova lettera b-quater) del primo comma dell'art. 13, dlgs n. 472/97, riguarda tutti i settori tributari. Essa non si applica, tuttavia, alle violazioni indicate negli artt. 6, comma 3, e 11, comma 5, del dlgs n. 471/97, ossia quelle concernenti la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali e documenti di trasporto e la mancata installazione dell'apparecchio misuratore fiscale: queste violazioni, dunque, non potranno essere regolarizzate dopo la constatazione.

Rimozione dei limiti temporali. Nella disciplina attuale, i benefici del ravvedimento operoso spettano soltanto se le

violazioni sono regolarizzate, al più tardi, entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale sono state commesse (oppure, qualora non sia prevista dichiarazione, entro un anno dalla commissione). Oltre tale termine, quindi, la regolarizzazione spontanea non beneficia di alcuna riduzione delle sanzioni e non è, quindi, incentivata, sebbene in materia di imposte dirette, Iva e sostituti d'imposta sia possibile presentare la dichiarazione integrativa «proerario» fino alla scadenza dei termini per l'accertamento.

La legge di Stabilità, per i settori tributari di competenza dell'Agenzia delle entrate, rimuove il suddetto limite

temporale, rimodulando l'entità degli sconti sulle sanzioni in funzione della tempestività della regolarizzazione. Più precisamente, la legge aggiunge, alle attuali ipotesi delle lettere a), b) e c) dell'art. 13, due nuove ipotesi che allungano i tempi del ravvedimento (lettere b-bis e b-ter); viene inoltre inserita una nuova ipotesi intermedia, valida in tutti i settori tributari e non solo in quelli di competenza dell'agenzia delle entrate (lettera a-bis). In caso di avvenuta constatazione della violazione con processo verbale, tuttavia, si applicherà soltanto la disposizione della lettera b-quater), illustrata prima. L'eliminazione delle barriere temporali non riguarda la violazione di omessa presentazione della dichiarazione, che rimane regolarizzabile esclusivamente nel ristretto termine di tre mesi dalla scadenza, ai sensi della lettera c) dell'art. 13.

Tornando alle modifiche, la nuova disciplina delle regolarizzazioni e delle riduzioni, rappresentata nella tabella, delinea un sistema che mira ad incentivare la regolarizzazione spontanea premiandola con una riduzione della sanzione edittale variabile da un decimo del minimo (misura più favorevole) a un sesto (misura meno favorevole), in funzione della rapidità della condotta riparatrice: quanto più tempestiva sarà la regolarizzazione, tanto più consistente sarà lo sconto sulla sanzione. Nella peggiore delle ipotesi, comunque, ossia qualora la regolarizzazione avvenga oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa (oppure dopo due anni, quando non prevista dichiarazione), la riduzione della sanzione sarà a un sesto del minimo edittale, vale a dire nella stessa misura attualmente prevista in caso di adesione ai processi verbali di constatazione oppure agli inviti al contraddittorio di cui all'art. 5-bis e all'art. 5, comma 1-bis, del dlgs n. 218/97, nonché in caso di acquiescenza ad accertamenti non preceduti da pvc o da inviti al contraddittorio definibili.

Ipotesi a se stante, si ripete, è quella della lettera b-quater), che riguarda la regolarizzazione delle violazioni già constatate in un processo verbale. Resta da dire che gli istituti deflativi previsti dalle citate disposizioni del dlgs n. 218/97 saranno soppressi, ma solo dal 2016: per tutto l'anno prossimo, quindi, essi convivranno con il nuovo ravvedimento operoso e il contribuente, sussistendo i presupposti, potrà scegliere lo strumento del quale avvalersi per chiudere le contestazioni.