

Attualità

## Ravvedimento operoso (1)

27 Luglio 2005

Caratteristiche generali, dettato normativo, cause ostative



Nel processo di riforma delle sanzioni amministrative, attuato attraverso i decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, merita un posto in "prima fila" l'istituto del ravvedimento, disciplinato dall'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, ove confluiscono, debitamente integrati, l'articolo 48 del Dpr n. 633/1972, ai fini Iva, e l'articolo 14 della legge n. 408/1990 e gli articoli 9 e 54 del Dpr n. 600/1973, ai fine delle imposte sui redditi.

L'istituto del ravvedimento operoso, per effetto anche delle modifiche apportate dal Dlgs n. 99 del 30 marzo 2000 e dal Dlgs n. 32 del 26 gennaio 2001, consente al contribuente, a determinate condizioni e con specifici limiti, di sanare spontaneamente le violazioni e omissioni commesse, mediante il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, incentivando così lo stesso contribuente a chiudere, se pur tardivamente, la propria posizione fiscale, con il versamento di sanzioni ridotte, la cui entità varia a seconda della tempestività del ravvedimento e del tipo di violazione.

Il ravvedimento operoso rappresenta, pertanto, nel rinnovato rapporto di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, uno strumento di immediata efficacia per evitare l'instaurazione del contenzioso, utilizzabile, nel rispetto delle specifiche condizioni operative, in ogni parte dell'anno.

La procedura in vigore di ravvedimento operoso ha un raggio d'azione assai ampio in quanto è

"opponibile" per sanare le irregolarità compiute nell'applicazione di tutte le imposte (sia dirette che indirette) e le violazioni sia formali che sostanziali.

Il procedimento, in pratica, consiste nell'effettuazione dell'adempimento omesso oppure nella correzione dell'errore o dell'omissione effettuata.

In particolare, il contribuente che intende regolarizzare l'omesso o insufficiente versamento di un tributo deve provvedere contestualmente al versamento del tributo dovuto, non versato o versato in misura inferiore, al pagamento della sanzione in misura ridotta, e degli interessi moratori calcolati al tasso legale su base di maturazione giornaliera.

Il termine ultimo entro il quale è possibile "pentirsi" è quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione o, se non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione.

Con il ravvedimento non è possibile sanare le violazioni relative ai contributi previdenziali; tuttavia, come indicato dalla circolare n. 101/E del 2000 (punto 11.1.), l'errata compensazione fra crediti tributari e debiti di natura previdenziale può essere regolarizzata versando l'importo corrispondente al credito inesistente o non capiente.

Per poter usufruire della normativa "premierale", è condizione necessaria che la violazione non sia stata già contestata dall'ufficio e che, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza.

Con questo nostro contributo - suddiviso in tre parti - vogliamo fornire al lettore un quadro d'insieme delle diverse possibilità offerte dal legislatore per eseguire gli obblighi tributari violati, occupandoci delle caratteristiche generali (parte I), delle modalità operative dell'istituto (parte II), presentando schemi, tabelle e codici tributo (parte III).

Il dettato normativo

Il dettato normativo in vigore dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, da esaminare e approfondire, è il seguente:

1. *La sanzione è ridotta, sempreché 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:*

*a) ad un ottavo 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;*

*b) ad un quinto 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 (lettera così come modificata dal Dlgs n. 422 del 19 novembre 1998 e dal Dlgs n. 99 del 30 marzo 2000);*

*c) ad un ottavo 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 ottavo 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 (lettera così come modificata dal Dlgs n. 506 del 30 dicembre 1999 e dal Dlgs n. 99 del 30 marzo 2000).*

*2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno (il saggio degli interessi legali è determinato con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, ai sensi dell'articolo 1284 del codice civile).*

*3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.*

*4. Abrogato*

*5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.*

Il comma 4, che prevedeva che *"nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore"*, è stato abrogato per effetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), Dlgs 26 gennaio 2001, n. 32, in vigore dal 20 marzo 2001.

Le cause ostative al ravvedimento operoso

Prima di entrare, nei successivi interventi, nel "cuore" della normativa, è opportuno soffermarci preliminarmente su un comune denominatore dell'intero dettato legislativo dell'articolo 13: la riduzione della sanzione opera a condizione che non sia avvenuta la constatazione della violazione, ovvero non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Il legislatore, per salvaguardare l'efficacia dissuasiva dei controlli (se fosse possibile "ravvedersi"

dopo l'inizio del controllo sarebbe forte per il contribuente la "tentazione" di evadere), ha previsto delle cause ostative, che precludono la facoltà di utilizzare tale istituto.

L'avvenuta constatazione della violazione non comporta particolari problemi interpretativi, atteso che l'articolo 13 del Dlgs n. 472/97 si riferisce alle constatazioni "esterne" o, comunque, già portate a conoscenza degli interessati, attraverso la notifica dell'atto: il ravvedimento, quindi, deve intendersi consentito in ordine a quelle violazioni già constatate dall'ufficio ma non ancora formalmente portate a conoscenza.

Relativamente alla seconda categoria (inizio di accessi, ispezioni e verifiche disciplinati dall'articolo 33 del Dpr n. 600/73, che, nella sostanza, rinvia all'articolo 52 del Dpr n. 633/72), gli eventuali problemi applicativi sono stati risolti a monte dalla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, che ha consentito di effettuare il ravvedimento per un periodo d'imposta diverso da quello per il quale è iniziata una verifica, e per un tributo diverso da quello oggetto di controllo.

La stessa circolare n. 180/E/1998 si è soffermata diffusamente sul significato di "altre attività amministrative di accertamento", intendendo per tali la notifica di "inviti", "richieste", "questionari", eccetera, di cui agli articoli 51, comma 2, del Dpr n. 633/72 e 32 del Dpr n. 600/73, facendo così venire meno la disparità esistente ai fini delle imposte dirette e dell'Iva (ai fini Iva l'avvenuta notifica di tali atti non era considerata causa ostativa del ravvedimento, diversamente da quanto accadeva per le imposte dirette).

Posto che la norma fa espresso riferimento al carattere "amministrativo" dell'attività tendente all'accertamento dell'infrazione, non costituisce causa ostativa alla regolarizzazione l'avvio di indagini di natura penale (ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia, eccetera) dalle quali, eventualmente, possono emergere notizie di violazioni tributarie.

*1 - continua. La seconda puntata su FISCOoggi di giovedì 28 luglio*

di

**Gianfranco Antico**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/ravvedimento-operoso-1>