

Attualità

Ravvedimento operoso (2)

28 Luglio 2005

Modalità operative: la contestualità, le fattispecie regolarizzabili



Possono accedere al ravvedimento di cui all'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997 tutti i contribuenti, titolari o meno di partita Iva, a condizione che, come abbiamo già visto nel precedente contributo, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti obbligati in solido, abbiano avuto formale conoscenza.

La contestualità

Il ravvedimento si perfeziona solo allorché siano state eseguite tutte le incombenze richieste dalla norma.

In ordine alla "contestualità", si ricorda che l'allora dipartimento delle Entrate, con la corposa e preziosa circolare n. 180 del 10 luglio 1998, ha chiarito che non è necessario che i suddetti pagamenti vengano effettuati *"nello stesso momento"*, nel *"medesimo giorno"*, ma è solo necessario che avvengano nello stesso arco temporale previsto per la regolarizzazione (per esempio, il ravvedimento di un omesso versamento nei 30 giorni, è valido anche se l'imposta e i relativi interessi vengono corrisposti in un giorno diverso da quello in cui viene versata la sanzione, pur se sempre nei trenta giorni).

Si deve, però, ricordare che, in casi del genere, il contribuente "corre dei rischi": infatti, l'eventuale inizio di un accesso da parte degli organi competenti, tra il pagamento dell'imposta e degli interessi e il successivo (pur nei 30 giorni) pagamento della sanzione, preclude il perfezionamento della

definizione.

Qualora, invece, nei giusti termini, il contribuente abbia provveduto al versamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi, incorrendo però in un evidente errore materiale o di calcolo nel versamento e si possa rilevare che la sproporzione fra quanto effettivamente dovuto e quanto versato non sia di tale entità che possa indursi un atteggiamento incompatibile con la volontà di regolarizzare la sua posizione fiscale, il ravvedimento operoso, a nostro avviso, potrà essere ritenuto valido, subordinatamente alla immediata integrazione del dovuto da parte del contribuente, invitato dall'ufficio, salvaguardando così il comportamento dal quale traspare, con chiarezza ed evidenza, l'intenzione di chiudere il contesto (cosiddetto "comportamento concludente" o "comportamento di fatto" o "intento empirico").

Tale atto di volontà del contribuente deve essere considerato una chiara e precisa manifestazione di volontà consistente in un comportamento che in base al significato tipico nel traffico giuridico, o in base alle circostanze in cui si verifica, ha per l'Amministrazione finanziaria (soggetto destinatario) il significato di mezzo di comunicazione della volontà di utilizzare l'istituto del ravvedimento.

L'intento perseguito dal contribuente pur non espresso nella sua esatta veste giuridica (versamento del *quantum* inferiore al dovuto per evidente errore di calcolo) ha dato, infatti, una adeguata rappresentazione pratica, e la precisa volontà di impegnarsi sul piano giuridico emerge con il successivo versamento di quanto ancora effettivamente dovuto.

Le fattispecie regolarizzabili

Le fattispecie regolarizzabili, alla luce dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, ampliato ed esteso per effetto dei decreti legislativi n. 99/2000 e n. 32/2001, ai fini delle imposte dirette, Iva, altre imposte indirette (imposta di registro, donazione, ipotecaria, catastale e altri tributi minori), tributi locali (Ici, Iciap, Tarsu, Tosap, eccetera), sono sostanzialmente quattro:

1. omesso o insufficiente versamento del tributo, a titolo di acconto o saldo, in base alle dichiarazioni
2. violazioni di carattere formale, non incidenti sulla determinazione del tributo
3. violazioni di natura sostanziale
4. omessa presentazione della dichiarazione.

L'omesso o insufficiente versamento del tributo

Nel caso di violazioni relative al pagamento del tributo, ci si può ravvedere pagando l'imposta

dovuta, gli interessi moratori (calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera a decorrere dal giorno in cui il versamento doveva essere effettuato e fino al giorno in cui lo stesso è effettivamente eseguito) e la sanzione in misura ridotta.

L'articolo 13, comma 1, lettera a), del Dlgs n. 472 del 1997 dispone la riduzione delle sanzioni a un ottavo del minimo previsto (30 per cento, quindi 3,75 per cento) 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 (termine che - in forza di quanto indicato nella circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 - coincide con l'ultimo giorno disponibile in cui era possibile effettuare il versamento).

La successiva lettera b) dell'articolo 13, comma 1, stabilisce che le sanzioni vengono ridotte a un quinto del minimo (6 per cento) se la regolarizzazione viene eseguita entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o in assenza della dichiarazione, entro un anno.

Il beneficio del trattamento premiale dipende, oltre che dalla rimozione formale della violazione, anche dal contestuale versamento della sanzione ridotta, del tributo (se dovuto) e dei relativi interessi di mora.

Giova ricordare che, relativamente all'Irap, ai sensi dell'articolo 1, comma 3, del decreto legge n. 106/2005, non è consentito ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso per le violazioni degli obblighi di versamento delle somme dovute a titolo di saldo 2004 o di acconto 2005.

Le violazioni di carattere formale

Si ricorda, preliminarmente, che l'articolo 7 del Dlgs n. 32/2001 ha espressamente abrogato il comma 4 dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/97, che consentiva, in presenza di violazioni "meramente formali" (e cioè che non incidevano sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e allo stesso tempo non arrecavano pregiudizio all'attività di controllo) di ravvedersi entro 3 mesi dalla violazione senza applicazione di sanzioni. Con la soppressione di tale disposizione alcune violazioni formali, che arrecano pregiudizio all'attività di controllo (e che, quindi, come evidenziato nella circolare n. 77/2001, non sono collocabili tra le violazioni "meramente formali") rientrano tra quelle violazioni ravvedibili mediante presentazione di una dichiarazione integrativa, da redigere su modello conforme a quello approvato, e mediante il pagamento della sanzione ridotta.

In merito al concetto di "mera violazione formale senza alcun debito d'imposta", ci si riferisce proprio alle ipotesi di cui al quarto comma dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/97 - abrogato, come già detto, per effetto del Dlgs n.32/2001, emanato a seguito della delega conferita dall'articolo 16 della legge n. 212/2000 - che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

La norma contenuta dallo Statuto recepisce inoltre le indicazioni fornite da precedenti disposizioni dettate in materia di violazioni formali commesse in sede di presentazione delle dichiarazioni dei redditi per l'anno 1998 (articolo 6, comma 1, Dlgs n. 422/98) e per l'anno 1999 (articolo 25, comma 3-ter del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472) e le trasforma in una previsione di carattere generale.

Si considerano "violazioni formali" le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Le violazioni formali possono essere così sanate dal contribuente entro tre mesi dalla commissione della violazione, senza l'applicazione di alcuna sanzione, ovvero entro il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione, con il pagamento della sanzione ridotta di 1/5 del minimo.

Siamo in presenza di una categoria di violazioni che, di fatto, come abbiamo già visto, è venuta meno grazie all'introduzione dello Statuto del contribuente - legge 27 luglio 2000, n. 212 - che all'articolo 10, comma 3, ha disposto la non punibilità delle violazioni meramente formali da cui non derivi alcun debito d'imposta.

A tal proposito, si sottolinea l'intervento dell'Agenzia delle Entrate (circolare n. 77/E del 3 agosto 2001), che ha chiarito come l'abrogazione del comma 4 dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/97 deriva proprio dalla espressa non punibilità delle violazioni meramente formali, così che, in virtù del principio di buona fede, il contribuente potrà regolarizzare la propria posizione mediante l'invio di una comunicazione all'ufficio competente o la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Le violazioni di carattere sostanziale

Si tratta di violazioni relative alle dichiarazioni validamente presentate (comprese quelle presentate con ritardo non superiore a 90 giorni) che possono essere regolarizzate mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine valido per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e al contestuale pagamento del tributo dovuto, degli interessi moratori e della sanzione in misura ridotta.

Si considerano "violazioni sostanziali" le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione prodotta che in sede di rettifica della stessa.

Secondo la definizione data dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 98/E del 17 maggio 2000, vi rientrano:

- a. gli errori e omissioni rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale delle imposte dovute, ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr n. 600 del 1973 (errori materiali e di calcolo nella

determinazioni dell'imponibile e dell'imposta, detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella spettante, oneri deducibili o detraibili, ritenute d'acconto e crediti d'imposta evidenziati in misura superiore a quelli spettanti), e in materia di Iva, ai sensi dell'articolo 54-bis del Dpr n. 633/72

- b. gli errori e omissioni rilevabili in sede di rettifica della dichiarazione (omessa indicazione di ricavi o compensi) che determinano l'infedele dichiarazione .

Entrambe le tipologie possono essere regolate, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera *b*), del Dlgs n. 472/97, entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione:

- nel caso sub a) , con il pagamento della sanzione ridotta a un 1/5 del minimo, che è pari al 6 per cento (un quinto del 30 per cento previsto)
- nel caso sub b), sempre con il pagamento della sanzione ridotta a 1/5 del minimo, che è pari al 20 per cento (un quinto della sanzione minima prevista del 100 per cento).

In entrambi casi, resta naturalmente dovuta la maggiore imposta e i relativi interessi moratori.

Anche per le violazioni in esame occorre provvedere alla presentazione della dichiarazione integrativa nei termini.

L'omessa presentazione della dichiarazione

L'omessa presentazione della dichiarazione è regolarizzabile, a norma dell'articolo 13, comma 1, lettera *c*), del Dlgs n. 472/97, con il pagamento della sanzione ridotta a 1/8 del minimo (32 euro, 1/8 di 258 euro), se la stessa viene presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni.

Resta ferma l'eventuale sanzione prevista per l'omesso versamento, ridotta a 1/8 (ossia il 3,75 per cento), dell'imposta o maggiore imposta se versata entro 30 giorni dalla scadenza e a 1/5 (cioè il 6 per cento) dell'imposta o maggiore imposta se versata oltre i 30 giorni dalla scadenza ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata inoltrata la dichiarazione tardiva.

Per regolarizzare l'omessa dichiarazione dei sostituti d'imposta, ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del Dlgs n.471/97, oltre alle sanzioni indicate sopra, occorre versare 1/8 di 51 euro per ogni percipiente.

2 - continua. La terza e ultima puntata su FISCOoggi di venerdì 29 luglio; la prima è stata pubblicata mercoledì 27

di

Gianfranco Antico

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/ravvedimento-operoso-2>