

Normativa e prassi

Il nuovo ravvedimento operoso: ulteriori chiarimenti dell'Agazia

12 Ottobre 2016

Le istruzioni per correggere spontaneamente gli errori commessi nella presentazione della dichiarazione dei redditi e per rimediare ad altre specifiche violazioni tributarie



Il ricorso al ravvedimento operoso consente al contribuente, a determinate condizioni, di rimediare spontaneamente alle violazioni tributarie, beneficiando di una riduzione delle sanzioni.

La disciplina dell'istituto è stata profondamente innovata dalla legge di stabilità 2015 che, allo scopo di semplificare il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente e di favorire la *compliance*

fiscale, ne ha modificato l'assetto originario.

Il ravvedimento, infatti, è stato rimodulato attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per la sua applicazione e l'introduzione di diverse e ulteriori misure di riduzione delle sanzioni.

Tra le novità più significative vi è certamente la previsione di una specifica ipotesi di ravvedimento per le violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione (lettera *a-bis*, comma 1, articolo 13 del Dlgs 472/1997), rispetto alla quale l'Agazia ha già avuto modo di fornire chiarimenti nella **circolare 23/E** del 9 giugno 2015 e nel **comunicato stampa** del 18 dicembre 2015.

Attraverso questa nuova ipotesi di ravvedimento, quindi, il legislatore ha voluto attribuire specifica e autonoma rilevanza alle violazioni attinenti al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Con la **circolare 42/E** del 12 ottobre 2016, anche alla luce delle ulteriori modifiche alla disciplina del ravvedimento contenute nel Dlgs 158/2015, l'Agenzia torna sull'argomento e fornisce nuovi chiarimenti e istruzioni.

Nella prima parte del documento di prassi viene delineato e definito in modo puntuale il quadro delle sanzioni applicabili alle violazioni dichiarative e delle relative modalità di ravvedimento; nella seconda parte, invece, vengono forniti chiarimenti in ordine a ulteriori e diverse ipotesi di ravvedimento concernenti altre tipologie di violazioni.

Peraltro, in tema di violazioni dichiarative, l'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto previsto dalla Stabilità 2015 (articolo 1, commi 634 e seguenti, legge 190/2014), ha avviato un percorso di collaborazione e di dialogo con i contribuenti. Infatti, l'amministrazione finanziaria, sulla base di informazioni in suo possesso, predispone e invia a diverse tipologie di contribuenti specifiche comunicazioni (lettere di *compliance*), in cui sono segnalate possibili anomalie dichiarative, con l'invito a procedere alla regolarizzazione mediante il ravvedimento operoso, in tal modo beneficiando di una riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

Innanzitutto, l'Agenzia ribadisce che, per effetto delle modifiche alla disciplina del ravvedimento, sotto il profilo sanzionatorio devono essere tenute concettualmente distinte:

- le violazioni dichiarative configurabili nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione
- le violazioni dichiarative configurabili decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Pertanto, ai fini sanzionatori e del ravvedimento operoso, viene valorizzata la distinzione tra dichiarazione integrativa (che presuppone una modifica al contenuto di dichiarazione originaria tempestivamente presentata) e dichiarazione tardiva.

Ne consegue che, per poter ravvedere, a seconda dei casi, le violazioni dichiarative, il contribuente deve eseguire gli adempimenti illustrati di seguito.

Correzione della dichiarazione entro 90 giorni

Caso n. 1

Il contribuente ha presentato nei termini la dichiarazione.

Successivamente si accorge di aver commesso un errore nella compilazione. Ipotizziamo si tratti di

un errore non rilevabile in sede di controllo automatizzato o formale, di un errore, cioè, rilevabile solo mediante attività di controllo sostanziale (ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi, indicazione di indebite detrazioni o deduzioni).

Entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, il contribuente presenta una dichiarazione integrativa.

In questo caso, alla luce della nuova disciplina, la sanzione da prendere come riferimento ai fini del ravvedimento è quella prevista dall'articolo 8 del Dlgs 471/1997, concernente le "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni". Tale disposizione disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione; violazioni nelle quali può ascriversi anche quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.

Tale sanzione sarà quella da prendere come riferimento anche per la regolarizzazione della propria posizione qualora il contribuente riceva una lettera di *compliance*, con la presentazione di una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

In questi casi, la sanzione dovuta per il ravvedimento è ridotta ad 1/9 del minimo (lettera a-bis, comma 1, articolo 13, Dlgs 472/1197).

Inoltre, se dalla dichiarazione integrativa risulta un versamento del tributo in misura inferiore al dovuto (o l'utilizzo di un credito in misura superiore a quello spettante), il contribuente deve versare la relativa differenza e gli interessi (calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento). Conseguentemente, è dovuta la sanzione per omesso versamento (pari al 30%), che a sua volta può essere ravveduta e versata in misura ridotta a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Caso n. 2

Il contribuente ha presentato nei termini la dichiarazione.

Successivamente si accorge di aver commesso un errore nella compilazione. Ipotizziamo si tratti di un errore rilevabile in sede di controllo automatizzato o formale (ad esempio, errore di calcolo nella determinazione degli imponibili).

Entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, il contribuente presenta una dichiarazione integrativa.

In questo caso, la sanzione configurabile è solo quella per omesso versamento, pari al 30% di ogni importo non versato. Sanzione che, in sede di ravvedimento, può essere versata in misura ridotta a seconda del momento in cui interviene il ravvedimento.

Caso n. 3

Il contribuente non ha presentato entro il termine ordinario la dichiarazione; si accorge dell'errore e la presenta entro 90 giorni dalla scadenza (dichiarazione tardiva).

La sanzione prevista per la presentazione di una dichiarazione tardiva è pari a 250 euro (misura fissa).

In questo caso, quindi, il contribuente, in sede di ravvedimento, può versare in misura ridotta (1/10) la sanzione prevista per la dichiarazione tardiva, quindi 25 euro (lettera c, comma 1, articolo 13, Dlgs 472/1997).

Se dalla dichiarazione tardiva dovesse emergere un debito d'imposta, il contribuente è altresì tenuto a versare l'imposta dovuta e i relativi interessi (con decorrenza dalla scadenza del versamento), unitamente alla sanzione per omesso versamento (30%), che, in sede di ravvedimento, può essere versata in misura ridotta a seconda del momento in cui si ravvede.

Correzione della dichiarazione oltre 90 giorni

Caso n. 1

Il contribuente ha presentato nei termini la dichiarazione.

Decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione, si accorge di aver commesso un errore. Supponiamo si tratti di un errore non rilevabile in sede di controllo automatizzato o formale. Successivamente al decorso dei 90 giorni, le violazioni consistenti in errori di questo tipo costituiscono ipotesi di infedele dichiarazione, per cui è prevista una sanzione compresa tra il 90% e il 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

Pertanto, per regolarizzare la propria posizione, anche a seguito di una lettera di *compliance*, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa e versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale - assorbente delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l'omesso versamento - il cui importo può essere ridotto avvalendosi del ravvedimento operoso (il *quantum* della riduzione dipende dal momento in cui interviene il ravvedimento).

Tuttavia, la sanzione compresa tra il 90% e il 180% si applica solo per le violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa (ad esempio, omessa indicazione di un reddito), mentre per quelle consistenti in mere irregolarità dichiarative (ad esempio, omessa o errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente) soggiacciono alla sanzione prevista dall'articolo 8 del Dlgs 471/1997.

Caso n. 2

Il contribuente ha presentato nei termini la dichiarazione.

Decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione, si accorge di aver commesso un

errore. Supponiamo si tratti di un errore rilevabile in sede di controllo automatizzato o formale. Per regolarizzare la propria posizione, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa e versare la maggiore imposta eventualmente dovuta, gli interessi e la sanzione per omesso versamento (30% di ogni importo non versato), il cui importo può essere ridotto avvalendosi del ravvedimento operoso (il *quantum* della riduzione dipende dal momento in cui interviene il ravvedimento).

Caso n. 3

Il contribuente non ha presentato nei termini la dichiarazione e non l'ha presentata neppure entro i 90 giorni dalla scadenza del termine.

In tale ipotesi, la dichiarazione è omessa.

Per questa violazione, è prevista una sanzione compresa tra il 120% e il 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro.

Se la dichiarazione omessa viene comunque presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (e in ogni caso prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento, di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza), si applica la sanzione dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro. In questo caso, se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 150 a 500 euro.

La dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerarsi, comunque, omessa, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante il ravvedimento operoso.

Altre ipotesi di ravvedimento

Ravvedimento del modello 730

Se il contribuente, dopo aver presentato il modello 730, si accorge di non aver fornito tutti gli elementi da indicare nella dichiarazione e l'integrazione (o la rettifica) comporta un minor credito o un maggior debito, deve utilizzare, ai fini del ravvedimento, il modello Unico Pf.

Questo può essere presentato:

- entro il 30 settembre 2016 (dichiarazione correttiva nei termini)
- entro il termine previsto per la presentazione del modello Unico relativo all'anno successivo (dichiarazione integrativa)

- entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stato presentato il modello 730 (dichiarazione integrativa - articolo 2, comma 8, Dpr 322/1998).

In tutti e tre i casi, se dall'integrazione (o dalla rettifica) emerge un importo a debito, il contribuente dovrà pagare contemporaneamente il tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera e le sanzioni in misura ridotta previste per il ravvedimento operoso.

Con riferimento ai termini da prendere in considerazione per il calcolo degli interessi e delle sanzioni ridotte dovute in caso di ravvedimento, viene precisato che:

- nel caso di presentazione di un modello Unico Pf correttivo nei termini, non è dovuta nessuna sanzione per l'infedeltà dichiarativa e sono dovuti solo la sanzione e gli interessi per l'eventuale omesso versamento della maggiore imposta. Tanto per il calcolo degli interessi quanto per quello della sanzione ridotta, deve essere presa a riferimento la data del termine di versamento previsto per le persone fisiche che compilano Unico
- nelle altre due ipotesi, invece, il modello 730 originariamente presentato deve essere assimilato alla dichiarazione irregolare presentata nei termini e il ravvedimento va fatto secondo le modalità illustrate sopra per l'integrazione della dichiarazione eseguita entro ovvero oltre 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Ravvedimento successivo al versamento del tributo: determinazione della sanzione ridotta

In linea generale, il ravvedimento operoso si perfeziona con il versamento del tributo dovuto, degli interessi e della sanzione ridotta. Tuttavia, 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.

Inoltre, se tra un versamento e l'altro al contribuente viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento, il ravvedimento non si perfeziona e, conseguentemente, non si può beneficiare della riduzione della sanzione.

Ravvedimento di un omesso versamento di un debito Iva periodico mediante compensazione con un credito Iva emergente dalle liquidazioni periodiche successive

Nella circolare viene riconosciuta la possibilità di regolarizzare, attraverso il ravvedimento operoso,

l'omesso versamento di un debito Iva periodico mediante compensazione con il credito Iva emergente dalle liquidazioni periodiche successive.

A tal fine, sono illustrati i requisiti e le condizioni per ricorrere, in questa particolare ipotesi, al ravvedimento operoso.

di

Gennaro Napolitano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/nuovo-ravvedimento-operoso-ulteriori-chiarimenti-dellagenzia>