

NOTA INFORMATIVA N. 13/2016

L'AGENZIA CHIARISCE I DUBBI SUL RAVVEDIMENTO OPEROSO

La circolare 42 del 12 ottobre dell'Agenzia delle entrate fornisce alcuni chiarimenti sul ravvedimento operoso che, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2015, può ora avvenire senza limiti temporali, diminuendo la riduzione della sanzione in funzione della tardività della regolarizzazione, eseguibile non oltre la notifica dell'atto impositivo.

L'art. 13, D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472, disciplina l'istituto del "**ravvedimento operoso**", che consente al contribuente o sostituto d'imposta di rimediare spontaneamente ad omissioni o irregolarità tributarie, fruendo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative, purché:

- effettui il versamento delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni, ridotte, previste per la specifica violazione nonché dei relativi interessi al tasso legale;
- invii l'eventuale dichiarazione sostitutiva di quella precedentemente presentata o la presenti, ove omessa.

La L. 23 dicembre 2014, n. 190, ha modificato radicalmente il ravvedimento operoso a cui il contribuente, tenendo presente che la riduzione della sanzione decresce con l'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata, può ricorrere anche qualora siano iniziati o terminati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza e fino a che non gli sia stato notificato un atto di liquidazione o di accertamento.

Sulle novità introdotte l'Agenzia delle entrate è intervenuta con le circolari 9 giugno 2015, n. 23, e 12 ottobre 2016, n. 42, distinguendo, innanzitutto, la dichiarazione integrativa, presentata entro 90 giorni dalla scadenza dei termini ordinari, al fine di correggere il contenuto della dichiarazione originaria presentata entro i termini, e la dichiarazione tardiva, presentata dal contribuente, sempre entro 90 giorni dalla scadenza dei termini ordinari.

Nel caso di dichiarazione integrativa, qualora il contribuente corregga errori rilevabili in sede di controllo sostanziale (es. omessa o errata indicazione di redditi, esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile), il ravvedimento operoso non si applica sulla sanzione per infedele dichiarazione, ma su quella da 250 euro per le violazioni formali oltre che sulla sanzione del 30% per l'eventuale omesso/carente versamento. Qualora la dichiarazione integrativa corregga invece errori rilevabili in sede di controlli automatizzati e formali (errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte, indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta), la sanzione sulla quale calcolare la riduzione è solo quella per omesso versamento.

Nel caso di dichiarazione tardiva, si applica la sanzione di 250 euro, ridotta a 1/10, e quella per l'eventuale omesso versamento, ridotta a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Non è invece passibile di ravvedimento da parte del contribuente la dichiarazione omessa, ossia inviata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine.

Dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, gli errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali costituiscono infedele dichiarazione (che assorbe le altre violazioni conseguenti all'infedeltà dichiarativa, quale l'omesso versamento), per cui il ravvedimento operoso si applica sul 90% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. Il ravvedimento delle irregolarità dichiarative (ad esempio, omessa o inesatta compilazione di prospetti informativi) si applica sulla sanzione di 250 euro, e quello sugli errori rilevabili in sede di controlli automatizzati e formali, sulla sanzione per omesso versamento.

L'Agenzia conferma che, in sede di ravvedimento, restano dovute autonomamente le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini iva, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico, ai sensi del quale, in caso di violazioni plurime (anche relative a più tributi e più annualità) conseguenti ad una sola azione, si applica un'unica pena pari alla pena relativa alla violazione più grave aumentata sino al triplo. Il contribuente dovrà quindi vagliare se sia conveniente operare il ravvedimento in corrispondenza di ciascuna violazione o attendere i controlli dell'Ufficio che dovrà mitigare la sanzione applicando il cumulo giuridico.

Nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa, da cui emerga una maggiore imposta dovuta, con conseguente determinazione di acconti superiori per l'anno d'imposta successivo, non potrà essere irrogata (in quanto assorbita da quella per infedele dichiarazione) la sanzione per carente versamento dell'acconto se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto. In ogni caso, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrativa.

Il ravvedimento di un omesso versamento di un debito IVA periodico (da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno nel corso del quale è stato omesso il versamento periodico) utilizzando in compensazione il credito IVA maturato in un trimestre successivo a quello in cui è avvenuta la violazione, è possibile solo qualora il contribuente abbia presentato il modello IVA TR (per il rimborso o la compensazione trimestrale) destinando il credito IVA alla compensazione. Qualora sia precluso l'utilizzo delle eccedenze di credito trimestrale, è possibile compensare l'IVA periodica a debito con il credito IVA che emerge dalla dichiarazione annuale (nel limite delle soglie annuali compensabili e salva l'apposizione del visto di conformità, qualora il credito da compensare sia superiore alla soglia di 15.000 euro).

Premesso quanto sopra, col ravvedimento operoso la sanzione è ridotta:

✓ limitatamente alle violazioni sui versamenti, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro trenta giorni dalla scadenza, con riduzione a 1/15 per giorno di ritardo se questo non è superiore a 14 giorni;

✓ a 1/9 del minimo, se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione;

✓ a 1/8 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione;

✓ solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, a 1/7 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 2 anni dalla violazione;

✓ solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, a 1/6 del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre due anni dalla violazione;

✓ solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, con esclusione delle violazioni per mancata emissione di ricevute e scontrini fiscali e omessa installazione di registratori di cassa, a 1/5 del minimo per violazioni già contestate in un processo verbale di constatazione;

✓ limitatamente alla dichiarazione tardiva, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione.

Non è ammesso il pagamento rateale degli importi, ma è possibile effettuare versamenti parziali corrispondendo interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. L'impossibilità di dilazionare gli importi costituisce un'evidente limitazione al ravvedimento degli omessi versamenti (sanzione del 30%) che i contribuenti potrebbero regolarizzare anche attendendo il ricevimento dell'avviso bonario con sanzioni ridotte al 10% e possibilità di dilazionare in 6 o 20 rate trimestrali per importi rispettivamente inferiori o superiori a 5.000 euro o addirittura attendendo la cartella di pagamento che, pur gravata della sanzione in misura piena e dall'aggio esattoriale, consente il pagamento fino a 72 o 120 rate in caso di comprovata difficoltà finanziaria.

Nelle ipotesi di dichiarazione integrativa, presentata per la correzione di omissioni o errori incidenti sulla determinazione e pagamento di imposte, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per l'accertamento decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione; nell'ipotesi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, senza che sia prevista dichiarazione periodica (imposta di registro o di successione e donazione), i termini di decadenza per l'accertamento e la liquidazione dell'imposta decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori e delle omissioni.

18 ottobre 2016