Ravvedimento operoso: novità dalla Legge di Stabilità 2015

Posted by Filippo Radice on 30 March 2015 at 12:00 AM

Con la pubblicazione in G.U. della cd Legge di Stabilità 2015, il legislatore ha apportato numerose novità all'istituto del ravvedimento operoso; in particolare:

- viene stabilito, **limitatamente ai tributi amministrati dalle Entrate**, che il ravvedimento non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale ma dalla notifica dell'atto impositivo;
- sono introdotti nuovi **limiti temporali** entro cui il ravvedimento può avvenire, alcuni dei quali operanti solo per i tributi amministrati dall'Agenzia, ove la riduzione della sanzione decresce con l'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata.

Detta modifica è coerente con l'abrogazione di alcuni istituti deflativi del contenzioso che consentono la definizione della vertenza in un momento antecedente alla notifica dell'atto impositivo. Nello specifico, il nuovo art. 13 del D.Lgs. 472/97 stabilisce che la sanzione è ridotta:

Misura	Oggetto	Termine
1/10 delminimo (non modificato)	Mancato pagamentodel tributo o di un acconto.	· Entro **30 giorni** dalla data della commissione.· Se la regolarizzazione avviene entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine per il versamento, la sanzione ridotta a 1/10 è ulteriormente ridotta a **1/15 per ogni giorno di ritardo**.
1/9 delminimo **Novità**	Errori e omissioni,anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	· Entro il **90° giorno** successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.· Se non è prevista dichiarazione periodica, entro **90 giorni** dall'omissione o dall'errore.
1/8 delminimo (non modificato)	Errori e omissioni,anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	· Entro il termine per la presentazione della **dichiarazione relativa all'anno nelcorso del quale è stata commessa la violazione.** · Se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.
1/7 delminimo **Novità**	Errori e omissioni,anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	· Entro il termine per la presentazione della **dichiarazione relativa all'annosuccessivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**. · Se non è prevista dichiarazione periodica, entro **2 anni** dall'omissione o dall'errore. **Solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.**

1/6 delminimo **Novità**	Errori e omissioni,anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	· **Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'annosuccessivo** a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (entro il termine per l'accertamento). · Se non è prevista dichiarazione periodica, **oltre 2 anni** dall'omissione o dall'errore. **Solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.**
1/5 delminimo **Novità**	Errori e omissioni,anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo.	Dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale (art. 24 L.7.01.1929, n. 4). Sono escluse le violazioni relative a: · mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ovvero emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali (art. 6, c. 3, D. Lgs. 471/1997); · omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art. 11, c. 5, D. Lgs. 471/1997).
1/10 delminimo (non modificato)	Omissione dellapresentazione della dichiarazione.	Presentazione con ritardo **non superiore a 90 giorni**. Nel caso di assenza di versamenti carenti o omessi, si applica la sanzione minima di € 25,00 (€ 258 x 1/10).

DECORRENZA: NOVITÀ

La legge di stabilità 2015 non contiene disposizioni relative alla sua decorrenza; tuttavia, trattandosi di norma procedimentale, essa dovrebbe trovare applicazione anche per le violazioni commesse negli anni antecedenti, sempre che non sia stato già notificato l'atto impositivo.

Pertanto, ad esempio, sarebbe possibile sanare:

- l'infedele dichiarazione commessa nell'ambito del modello UNICO 2013 entro il 30/09/2015 fruendo della riduzione della sanzione a 1/7 del minimo, in virtù della "nuova" lett. b-bis);
- entro il 16/03/2015, l'insufficiente versamento del secondo acconto IMU, in virtù della "nuova" lett. a-bis)

dell'art. 13, operante per tutti i tributi e non solo per quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

La natura procedimentale della norma potrebbe indurre ad affermare che, anche per il pregresso, il ravvedimento non sia più precluso dall'inizio di controlli fiscali, e che sia valido quello posto in essere oltre il termine dell'art.13, c.1, lett. b) del DLgs. 472/97 (ovvero il termine di presentazione della dichiarazione o 1 anno dalla violazione), sempre che si tratti di tributi

amministrati dalle Entrate. Qualora si accogliesse tale interpretazione, il contribuente, nel contenzioso pendente relativo al ricorso contro l'atto impositivo con cui è stato disconosciuto il ravvedimento per le ragioni esposte, potrebbe far valere la sopravvenuta Legge di Stabilità 2015.

NB: cumulo giuridico

In occasione del ravvedimento, le sanzioni vanno considerate in via autonoma e pertanto il contribuente non può applicare gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione che presuppongono l'irrogazione delle sanzioni da parte dagli enti impositori.

CAUSE OSTATIVE

Come noto, **prima della Legge di Stabilità 2015**, la regolarizzazione delle violazioni era consentita purché:

- la violazione non fosse già stata constatata dall'ufficio e notificata all'autore della stessa;
- non fossero iniziate attività di accertamento di cui l'interessato abbia avuto formale conoscenza.

Art. 13, comma 1, D.Lgs. 472/97: "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".

Pertanto, **il ravvedimento era ancora possibile laddove la violazione fosse stata constatata dall'ufficio o dall'ente impositore, ma non ancora notificata all'autore della stessa.**

A titolo esemplificativo, erano, quindi, cause ostative al ravvedimento:

- gli inviti a comparire;
- i questionari e la richiesta di esibizione di documenti;
- gli avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica/controllo formale delle dichiarazioni.

NB: coobbligati in solido

Il Ministero delle Finanze ha specificato che la preclusione al ravvedimento in caso di controlli fiscali opera anche nei confronti dei coobbligati in solido (C.M. 180/98).

Ciò detto, **la Legge di Stabilità 2015, introducendo il comma 1-ter all'art. 13 del D.Lgs. 472/97, rivede le cause ostative del ravvedimento**, tenendo conto:

- dell'allungamento dei termini del ravvedimento;
- dell'abrogazione di taluni istituti deflativi del contenzioso.

Nello specifico, **per i tributi amministrati dalle Entrate** (imposte sui redditi e relative addizionali, IRAP, IVA, ritenute fiscali, imposte d'atto, canone RAI, contributo di solidarietà):

- **continua ad essere causa ostativa** del ravvedimento **la notifica degli avvisi di irregolarità** emessi in base ai controlli ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/73 e 54-bis, D.P.R. 633/72;
- **non costituisce più causa ostativa** del ravvedimento **l'inizio di un controllo fiscale** portato formalmente a conoscenza del contribuente.

Il ravvedimento **è quindi inibito** nel momento in cui viene notificato:

- un avviso di accertamento o di liquidazione;
- una comunicazione bonaria da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione.

Per individuare il momento in cui il ravvedimento viene ad essere precluso, occorre riferirsi alla data in cui il contribuente ha ricevuto l'atto, e non al momento in cui questo:

- è stato spedito o consegnato all'agente notificatore;
- è stato emesso e quindi sottoscritto dal funzionario competente.

In merito ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, si rammenta che, se è vero che la consegna del "PVC" non osta più al ravvedimento, essa causa però il decremento della riduzione della sanzione a 1/5 del minimo ex lett. b- quater) dell'art. 13 del D.Lgs.472/97.

Filippo Radice

filipporadice@hotmail.com

Rag. Commercialista e Revisore contabile

.