



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA n. 13

OGGETTO: Il “nuovo” ravvedimento operoso: tempi e direttive per la regolarizzazione delle violazioni

- *Premessa*

La **legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per il 2015)** ha, come noto, apportato delle rilevanti modifiche all’istituto del ravvedimento operoso di cui **all’articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**, modificandone le caratteristiche salienti in senso decisamente favorevole ai contribuenti.

Ulteriori novità di carattere prevalentemente formale sono state introdotte dal legislatore col **Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158** (riordino del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo) col mero obiettivo di adeguare la formulazione letterale delle norme (in particolare delle previsioni contenute nell’articolo 13, comma 1, lettera a-bis)) all’interpretazione datane già dall’Amministrazione Finanziaria con la Circolare 23/E del 2015 (su cui vedi infra par. 2).

È noto a tutti che nella sua originaria configurazione (ante modifiche della suddetta legge di stabilità), sulla falsariga dell’omologo istituto previsto in ambito penalistico, l’istituto funzionava in maniera più restrittiva rispetto ad oggi in quanto il contribuente che intendesse spontaneamente ravvedersi della violazione commessa poteva attivarsi – entro un lasso di tempo ben definito e comunque decisamente inferiore a quello a disposizione dell’Amministrazione Finanziaria per l’effettuazione dei controlli (cfr. art 43 del DPR 600/1973 e art. 54 del DPR 633/1972) – per rimuovere e/o attenuare le conseguenze della propria condotta illecita.

L’istituto, infatti, si caratterizzava per l’essere attivabile:

- **solo fino all’avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative** formalmente portate a conoscenza del contribuente (requisito della spontaneità);
- entro **limiti temporali ristretti** (coincidenti, al massimo, col termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale era stata commessa la violazione da regolarizzare ovvero, in assenza di dichiarazione periodica, entro un anno dalla omissione o dall’errore).

La Legge di Stabilità per il 2015 è intervenuta su entrambi i profili, col conclamato obiettivo di determinare un vero e proprio cambiamento di verso nei rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, sia ampliando i presupposti di accesso al ravvedimento, sia imponendo all’Agenzia delle Entrate un’attività (la cosiddetta “messa a disposizione” delle informazioni) strettamente funzionale ad incentivare le condotte proattive dei contribuenti.

Nel dettaglio, per effetto di queste novità:

- **per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate**, il ravvedimento non è precluso più dall’avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative formalmente portate a conoscenza del contribuente; rispetto a tali attività, infatti, non solo il ravvedimento non è precluso, ma è addirittura incentivato dall’Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell’articolo 1, comma 634, della Legge di Stabilità 2015, attraverso le cosiddette “**lettere di compliance**”, ossia comunicazioni con cui l’Agenzia segnala ai contribuenti destinatari la presenza di errori e/o omissioni, invitandoli a rimediare in tempi brevi avvalendosi delle sanzioni ridotte, diverse in funzione del momento in cui avviene la regolarizzazione;
- costituisce **limite al ravvedimento la notifica degli atti di liquidazione ed accertamento, incluse le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis e 36-ter** del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e **54-bis** del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;
- il ravvedimento è ora possibile anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero oltre due anni dalla omissione o dall’errore, nonché dopo la constatazione delle violazioni ai sensi dell’articolo 24 della Legge n. 4 del 1929, in quanto nel *corpus* del comma 1 dell’articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 sono ora contemplate plurime ipotesi di ravvedimento che abbracciano un arco temporale molto ampio (cfr. dalla lettera a) alla lettera b)-*quater* per la regolarizzazione di tutti gli errori e le omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo e la lettera c) per le omissioni dichiarative).

Per effetto delle novità normative, al fine di fornire un’utile guida operativa, si indicano, di seguito, le diverse tempistiche di regolarizzazione, distinguendo, quando utile, per tipologie di violazioni.

1. Regolarizzazione entro 30 giorni dalla omissione e/o dall’errore (lettera a)).

La lettera a) del comma 1 dell’articolo 13, che peraltro non è stata modificata dalle novità di recente introdotte, prevede la riduzione ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data dell’omissione e/o dell’errore.

La norma evidentemente prevede una riduzione sanzionatoria significativa (riduzione a 1/10) applicabile in un lasso di tempo molto breve (30 giorni) con esclusivo ravvedimento alle violazioni consistenti nel mancato o insufficientemente pagamento del tributo, sanzionate – per quanto

riguarda le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto – ai sensi dell'articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Si coglie l'occasione per ricordare che quest'ultima disposizione è stata modificata dal **Decreto Legislativo n. 158 del 2015** di riforma del sistema sanzionatorio essenzialmente al fine di alleggerire da un lato e meglio graduare dall'altro - fin dalla determinazione degli importi edittali - le sanzioni per chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti di acconti, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o saldo risultante dalla dichiarazione.

Mentre, infatti, di norma **la sanzione è pari al 30 per cento dell'importo non versato**, per i versamenti effettuati entro i primi 90 giorni, la predetta sanzione è ridotta alla metà.

Continua, inoltre, ad applicarsi, come in passato, la previsione secondo cui *“per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”*.

Così, ad esempio, il contribuente che ometta – alla scadenza prescritta (16 giugno) – l'effettuazione di un versamento di importo pari a 1.000 e vi provveda con due giorni di ritardo (18 giugno), la sanzione concretamente irrogabile dovrà tener conto:

- a) della circostanza che il versamento è eseguito con un ritardo non superiore a 90 giorni, con la conseguenza che la sanzione da assumere a base di calcolo è quella ridotta alla metà (15 per cento = 150);
- b) della ulteriore riduzione sanzionatoria pari ad 1/15 per ogni giorno di ritardo $((150/15) \times 2)$;
- c) della riduzione sanzionatoria di detto importo a 1/10 se la regolarizzazione viene effettuata versando il tributo dovuto (1.000), contestualmente a sanzioni (1/10 di 20) e relativi interessi.

2. Regolarizzazione entro 90 giorni dall'omissione e/o dall'errore (lettera a-bis)).

Di recente introduzione è, invece, la previsione della lettera **a-bis) del comma 1 dell'articolo 13 del D. Lgs. 472 del 1997**, il cui obiettivo è stato quello di:

- a) introdurre per le **violazioni di versamento** un'ipotesi di ravvedimento “intermedio” tra quello previsto dalla lettera a) (30 giorni) e quello previsto dalla successiva lettera b) (che contempla, come termine ultimo, quello di presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, in assenza di dichiarazione periodica, un anno dalla omissione o dall'errore);
- b) introdurre per le **altre violazioni** (in particolare quelle **commesse mediante la dichiarazione**), per le quali non opera la previsione del ravvedimento entro 30 giorni, una nuova ipotesi di ravvedimento più breve (e quindi più conveniente) di quella prevista dalla lettera b).

La lettera a-bis), infatti, contempla **un'ipotesi di regolarizzazione a 90 giorni** che si articola diversamente a seconda che l'errore del contribuente sia riconducibile alle violazioni di cui alla

lettera a) ovvero a quelle di cui alla lettera b) rispetto alle quali poi, come recentemente chiarito dalla **Circolare 42/E del 12 ottobre 2016**, occorre effettuare ulteriori distinguo.

Nella formulazione originaria della disposizione, il *dies a quo* del ravvedimento era stato individuato dal legislatore non in funzione della tipologia di errore da correggere (errori di versamento vs. errori dichiarativi), ma in base alla circostanza che fosse o meno prevista, per lo specifico tributo cui si riferiva l'errore, una dichiarazione periodica; l'interpretazione meramente letterale della norma, tuttavia, conduceva a risultati asistematici ed incoerenti con l'obiettivo di assicurare un graduale incremento della sanzione da versare in funzione del maggior tempo trascorso dalla commissione della violazione, già evidenziati dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 23/E del 2015, la quale, pertanto, aveva suggerito una diversa lettura del testo.

Al fine di venire incontro a dette criticità, la previsione contenuta nella lettera a bis) del comma 1 dell'articolo 13 è stata successivamente corretta dal **Decreto Legislativo 158 del 2015**¹ che, come detto, ha apportato solo un restyling formale al testo, al fine di garantire coerenza e organicità alla previsione normativa rispetto alle altre ipotesi di ravvedimento previste.

Sulla base del nuovo testo, pertanto, è essenziale distinguere – in primo luogo- **tra errori di versamento ed errori dichiarativi** e, rispetto a questi ultimi – in seconda battuta – **tra errori riscontrabili in sede di controllo automatizzato o formale ed altri errori**.

2.1. La regolarizzazione degli omessi e/o insufficienti versamenti entro 90 giorni.

La nuova lettera a-bis) prevede la possibilità di correggere gli errori e le omissioni incidenti sul versamento del tributo entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore, applicando la riduzione sanzionatoria ad 1/9 prevista dalla disposizione.

Va da sé che, in queste ipotesi, ai fini della individuazione della sanzione da assumere come base di calcolo ai fini del ravvedimento, se da un lato può trovare applicazione ancora la riduzione alla metà della **sanzione del 30 per cento** prevista dal nuovo articolo **13, comma 1, del Decreto Legislativo 471 del 1997** per i versamenti eseguiti con ritardo non superiore a 90 giorni, non trova applicazione – rispetto all'ipotesi di cui al paragrafo 1 – l'ulteriore riduzione sanzionatoria ad 1/15 per ogni giorno di ritardo.

Riprendendo l'esempio precedente (omesso versamento alla prescritta scadenza del 16 giugno per 1000) e mettendo a raffronto il trattamento nelle due ipotesi, valga la seguente tabella:

¹ L'originaria formulazione della lettera a-bis) prevedeva letteralmente la riduzione *“ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore”* laddove, per effetto delle modifiche adottate in sede di riordino della disciplina sanzionatoria amministrativa, oggi si legge: *“ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;”*.

Data del versamento	Importo della sanzione base	Riduzione ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo	Riduzione da ravvedimento
18 giugno (entro i primi 15 giorni)	15%= 150	SI $(1000 \times 0,15) / 15 \times 2 = 20$	SI 1/10 di 20= 2 (lettera a)
18 luglio (oltre i primi 30 giorni ma entro 90)	15%=150	NO	SI 1/9 di 150= 15 (lettera a bis)

2.2. La regolarizzazione delle violazioni commesse mediante la dichiarazione.

Costituisce una novità di maggior rilievo la previsione della possibilità di regolarizzare gli errori prima definiti dichiarativi, ossia, più esattamente, le violazioni commesse “mediante” la dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del relativo termine di presentazione.

La norma, in verità, non introduce una facoltà prima non prevista nel sistema, il quale, infatti, sulla scia di quanto previsto in tema di omissione dichiarativa, già ammetteva la possibilità per i contribuenti di correggere la dichiarazione validamente presentata in un lasso di tempo breve (appunto 90 giorni).

Tuttavia, attraverso **l'introduzione della lettera a-bis**), come ricordato anche dall'Agenda delle Entrate nel **comunicato stampa del 18 dicembre 2015**, il legislatore ha inteso attribuire **autonoma valenza** alla correzione dell'errore dichiarativo entro 90 giorni, già ampiamente ammessa, in forza di un consolidato orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, fin dalla **Circolare 23 del 1999**, rispetto alla **presentazione tardiva** della dichiarazione.

In tale sede, commentando la riforma del sistema sanzionatorio operata dai **Decreti Legislativi 471, 472 e 473 del 1997**, l'Amministrazione aveva, infatti, già valorizzato la disparità di trattamento che si era venuta a creare tra:

(i) le ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione (regolarizzabili prima entro 30, poi entro 90 giorni decorrenti dalla scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione omessa) – la quale scontava, per espressa previsione normativa dell'articolo 1, comma 1, del D. Lgs. 471 del 1997, la sanzione fissa di cinquecentomila lire (poi 258 euro e, dal 1 gennaio 2016, 250 euro), salva l'applicazione della eventuale sanzione sull'omesso e/o tardivo versamento del tributo (d'ora in avanti dichiarazioni tardive);

e

(ii) le ipotesi di correzione della dichiarazione validamente presentata che – in assenza di previsioni specifiche – avrebbe scontato l'ordinaria sanzione prevista per l'infedeltà dichiarativa di cui all'**articolo 1, comma 2, del D. Lgs. 471 del 1997** (prima 100 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzata e, dal 1 gennaio 2016, 90 per cento) cui era possibile applicare la riduzione sanzionatoria prevista dalla lettera b) dell'articolo 13 del D. Lgs. 472 del 1997, applicabile fino alla scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione dell'anno nel corso del quale la predetta violazione era stata commessa (d'ora in avanti dichiarazioni integrative/sostitutive).

Il sistema risultante dalla rigorosa applicazione delle citate norme risultava ingiustificatamente penalizzante nei confronti dei contribuenti che avevano provveduto a presentare una dichiarazione tempestiva, ancorché suscettibile di correzioni anche significative, rispetto a coloro che erano incorsi nella omissione vera e propria.

Fin dagli anni 90, pertanto, per esigenze di ri-equilibrio del sistema, l'Amministrazione ha sostenuto, in via interpretativa, l'assimilazione delle dichiarazioni integrative/sostitutive a quelle tardive allineando il trattamento sanzionatorio delle prime a quello previsto espressamente per le seconde.

Va da sé – come anche evidenziato dal comunicato **stampa del 18 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Entrate** – che l'autonoma valorizzazione della correzione dichiarativa entro 90 giorni (riconducibile alla introduzione della lettera a-bis) nel comma 1 dell'articolo 13 del D. Lgs. 472 del 1997) ha imposto di separare le sorti delle dichiarazioni integrative/sostitutive da quelle tardive sotto il profilo sanzionatorio.

Le prime, infatti, secondo quanto affermato nella **recente Circolare 42/E**, salvo che non siano volte a correggere errori o omissioni rilevabili in sede di procedure di controllo automatizzato o formale², scontano l'applicazione della **sanzione prevista dall'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. 471 del 1997** (sempre che non ricorra una diversa specifica ipotesi di irregolarità prevista nei successivi commi 3 e seguenti dell'articolo 8), indipendentemente dalla circostanza che l'errore corretto entro 90 giorni sia riconducibile ad una irregolarità o ad una infedeltà vera e propria.

Pertanto, la correzione della dichiarazione effettuata entro 90 giorni dalla scadenza dei termini di presentazione sconta, in ogni caso, la sanzione di 250 euro, riducibile ad 1/9, ferma restando l'applicazione della sanzione collegata all'eventuale omesso e/o insufficiente versamento d'imposta.

² Per queste resta ferma l'applicazione della sanzione collegata all'omesso e/o insufficiente versamento del tributo (art. 13 del D. lgs. 471 del 1997) non trovando, invece, applicazione anche la sanzione fissa (oggi) di 250 euro per la correzione dichiarativa che era stata prevista nel citato comunicato stampa del 18 dicembre 2015.

3. La correzione degli errori e delle omissioni decorsi 90 giorni (lettere b) e seguenti del comma 1 dell'articolo 13).

Decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine, per effettuare il versamento o per presentare la dichiarazione dei redditi, si entra nelle previsioni delle **lettere b), b-bis), b-ter) e b-quater) del comma 1 dell'articolo 13**, che prevedono la riduzione a:

- **un ottavo 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 b));
- **ad un settimo 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 successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (b-bis));
- **ad un sesto del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (b-ter));
- **ad un quinto del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (b-quater)).

Ferme restando le riduzioni sanzionatorie previste dalle specifiche disposizioni sopra richiamate, ai fini del ravvedimento, è importante sottolineare che, per la correzione degli errori commessi mediante la dichiarazione, diversi da quelli riscontrabili in sede di controllo automatizzato e formale, **il contribuente dovrà distinguere** – a differenza di quanto accade per le correzioni effettuate entro 90 giorni – **le violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa, soggette alla sanzione proporzionale dal 90 al 180 per cento (in vigore dal 1 gennaio 2016) da quelle consistenti, sin dall'origine, in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi del citato articolo 8, le quali rimangono sanzionabili nella misura prevista dalla relativa disposizione.**

4. Il regime della dichiarazione omessa

Un discorso a sé stante è quello che concerne la dichiarazione omessa.

In base al nuovo testo dell'**articolo 1 del Decreto Legislativo 471 del 1997** (cfr. l'articolo 2 per la dichiarazione dei sostituti d'imposta e l'articolo 5 per la dichiarazione IVA):

- resta confermata la possibilità per i contribuenti che abbiano omesso la presentazione della dichiarazione di provvedervi entro 90 giorni dalla scadenza dei relativi termini, pagando la sanzione in misura fissa pari, a decorrere dal 1 gennaio 2016, a 250 euro oltre l'eventuale sanzione del 30 per cento sull'importo eventualmente non versato.

A tal proposito, si ricorda che la lettera c) del comma 1 dell'articolo 13 del D. Lgs. 472 del 1997 prevede la possibilità di applicare, in sede di ravvedimento, la **riduzione sanzionatoria ad 1/10** sull'omissione dichiarativa, mentre restano invariate le ordinarie riduzioni sull'omesso versamento applicabili in funzione del momento in cui si perfeziona la regolarizzazione;

- resta confermata altresì la sanzione proporzionale dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute ovvero la sanzione fissa nella misura (dal 1 gennaio 2016) da 250 a 1.000 euro se non sono dovute imposte;
- viene introdotta una "speciale" riduzione sanzionatoria alla metà applicabile ai contribuenti che – pur essendosi perfezionata una vera e propria omissione dichiarativa, essendo decorso il termine ultimo per la presentazione di una dichiarazione valida – si attivino comunque per presentare la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempre che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza. In tali casi – ferme restando, sul piano sostanziale, le conseguenze della omissione (cfr. anche articolo 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322) - si applica la sanzione amministrativa dal 60 al 120 per cento, ovvero la sanzione fissa (dal 1 gennaio 2016) da 150 a 500 euro se non sono dovute imposte.

Giova ricordare che la previsione della speciale riduzione sanzionatoria alla metà **non** comporta in alcun modo riconoscimento della possibilità di **presentare una dichiarazione valida oltre 90 giorni** dalla scadenza del relativo termine di presentazione e fino alla scadenza dei termini della dichiarazione del periodo d'imposta successivo.

La previsione contenuta nel terzo periodo del comma 1 dell'articolo 1 del D. Lgs. 471 del 1997, infatti, opera esclusivamente come regola di attenuazione del carico sanzionatorio applicabile in presenza di una condotta proattiva del contribuente e non anche come modalità di regolarizzazione "ultra tardiva" dell'omissione dichiarativa la quale, infatti, resta, come dimostra la circostanza che non sono stati modificati né l'articolo 2, comma 7, del DPR 322 del 1998, né l'articolo 13, comma 1, lettera c) del D. lgs. 472 del 1997 che continua a prevedere una specifica forma di ravvedimento della omissione dichiarativa.

- Conclusioni

La Fondazione è sempre a disposizione per tutti coloro che operano nel campo giuridico, economico e fiscale. Pertanto, farebbe immensamente piacere ricevere suggerimenti su tematiche da approfondire.

Si invitano coloro che **vogliono iscriversi alla Fondazione e gli iscritti** che non hanno ancora provveduto a versare la quota relativa al 2016 di regolarizzarsi effettuando il relativo versamento di € 100,00 sul seguente IBAN: IT 22 C 06270 03242 CC0420137759.

REDATTORE

Dott.ssa Annalisa Cazzato

IL PRESIDENTE DELLA FONDAZIONE

Prof. Dott. Paolo Moretti

Agenzia delle Entrate