



Publicato su *Fiscopiù* (<http://fiscopiu.it>)

[Home](#) > [Guida agli adempimenti](#) > La riforma del ravvedimento operoso: un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente

04 Febbraio 2015

Legge di Stabilità 2015

di Amedeo Mellaro - Dottore Commercialista e Revisore legale dei conti in Roma

La legge di Stabilità 2015 è intervenuta modificando il ravvedimento operoso: la sanatoria delle violazioni senza limiti di tempo e la riduzione delle sanzioni in ragione della tempestività dell'intervento correttivo determineranno una rinnovata e spontanea cooperazione tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria. Il Legislatore si è posto l'obiettivo di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e contrastare il fenomeno dell'evasione, attraverso il potenziamento del meccanismo di correzione delle irregolarità fiscali.

Introduzione

La Legge n. 190/2014, rubricata "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (c.d. Legge di Stabilità 2015), ha profondamente modificato l'**istituto del Ravvedimento operoso**, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, al fine di promuovere la cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

In buona sostanza, il legislatore si è posto l'obiettivo di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e contrastare il fenomeno dell'evasione, attraverso il potenziamento del meccanismo di **correzione spontanea** delle irregolarità fiscali.

Proprio in tale ottica, è stato riformato l'**istituto deflativo** del ravvedimento operoso che, oggi più che mai, consente all'autore (e ai soggetti solidalmente obbligati) di errori od omissioni nell'applicazione di disposizioni tributarie, di rimediarsi, ottenendo in cambio, una riduzione delle sanzioni amministrative graduata nel tempo.

L'intervento operato dalla novella agisce su molteplici aspetti tra loro complementari e, nello specifico:

- **elimina**, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i classici **limiti connessi all'inizio dell'attività di controllo** consentendo di sanare le violazioni commesse, non oltre la notifica dell'atto impositivo, anche qualora siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza;
- **allunga i limiti temporali per l'utilizzo del ravvedimento**, rimodulando, a vantaggio dei contribuenti, l'importo e la tipologia delle sanzioni pecuniarie applicabili;

- **abroga**, ma solo a decorrere **dal 1° gennaio 2016**, diversi istituti deflativi del contenzioso tributario tra cui, l'**adesione ai processi verbali di constatazione** (art. 5-bis del D.lgs. 218/97), l'**adesione agli inviti a comparire** (artt. 5 comma 1-bis e 11 comma 1-bis del D.lgs. 218/1997) ed, infine, l'**acquiescenza** agli avvisi di accertamento o di liquidazione non preceduti da invito a comparire (art. 15 comma 2-bis del D.lgs. 218/1997).

Entrata in vigore del nuovo istituto

Il **nuovo istituto** del ravvedimento operoso **trova applicazione**, non solo **per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2015** (data di entrata in vigore della Legge di Stabilità), ma anche per quelle pregresse, sempre che non sia già stato emesso l'atto impositivo.

Tale interpretazione, mutuata dal principio del favor rei disciplinato dall'art. 3 del D.lgs. 472/1997, è stata, peraltro, confermata dall'Agenzia delle Entrate in occasione degli incontri con la stampa specializzata. E' possibile, quindi, **sanare non solo le violazioni commesse prima del 1° gennaio 2015 ma anche quelle già contestate** dall'Ufficio all'entrata in vigore della norma, fermo restando la mancata notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni bonarie.

Pertanto, sarà possibile estendere il ravvedimento per i periodi d'imposta 2010, 2011, 2012, 2013 ancora accertabili, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Così, a titolo esemplificativo:

- è possibile sanare l'omesso versamento del saldo Irpef 2012 per l'anno d'imposta 2011, effettuando il ravvedimento in data 5 febbraio 2015, fruendo della sanzione ridotta ad **1/6 del minimo edittale**;
- è possibile sanare la violazione da dichiarazione infedele per il modello Unico SC 2013 (periodo d'imposta 2012), entro il 30 settembre 2015 fruendo della nuova riduzione della sanzione ad **1/7 del minimo edittale**.

L'efficacia retroattiva della norma, influenza anche la determinazione del calcolo degli interessi legali moratori la cui misura, a partire dal 1° gennaio 2015, è stata adeguata allo 0,5%; qui di seguito si riepilogano i tassi utilizzabili.

Decreto Ministeriale	Annualità	Tasso %
<u>D. M. del 7 dicembre 2010</u>	2011	1,5%
<u>D. M. del 12 dicembre 2011</u>	2012 – 2013	2,5%

<u>D. M. del 12 dicembre 2013</u>	2014	1,0%
<u>D. M. del 11 dicembre 2014</u>	2015	0,5%

Perimetro di applicazione e cause ostative

Per delimitare il raggio di azione del ravvedimento operoso, è necessario, innanzitutto, operare una netta distinzione tra i) **tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate** - ad es. imposte sui redditi, Irap, Iva, ritenute, imposte di registro, canone Rai - e ii) **tributi non amministrati dall’Agenzia delle Entrate**.

Per i primi, ai sensi del nuovo comma 1-ter dell’art. 13 D.lgs. 472/1997, il ravvedimento sarà precluso solo in presenza di atti autoritativi che recano una pretesa tributaria e, nello specifico, sé, e solo sé:

- sia stato, formalmente, notificato al contribuente un **avviso di accertamento**;
- sia stato, formalmente, notificato al contribuente un **avviso di liquidazione**;
- sia stata, formalmente, notificata al contribuente una **comunicazione di irregolarità**, cosiddetto avviso bonario, di cui agli articoli 36 bis del D.P.R. 600/1973 e 54 bis del D.P.R. 633/1972 (**controlli automatici**) ed art. 36 ter D.P.R. 600/1973 (**controlli formali**).

A differenza del passato, il contribuente, quindi, potrà regolarizzare le violazioni anche in presenza di un processo verbale di constatazione ovvero dell’inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento da parte del Fisco.

Sul punto, l’Amministrazione finanziaria, in occasione dell’incontro con la stampa specializzata, ha precisato che:

- qualora sia notificata una comunicazione di irregolarità in seguito al controllo automatico, il contribuente, applicandosi l’interpretazione estensiva della Circolare n. 18/2011 dell’Agenzia delle Entrate, potrà ancora fruire del **ravvedimento operoso** per regolare distintamente violazioni prodromiche (ad es. omessa fatturazione) e consequenziali (omesso versamento e infedele dichiarazione) **non accertate con tale atto impositivo**;
- se l’atto impositivo ha per oggetto un’imposta relativa ad una determinata annualità non è preclusa la possibilità di ravvedersi **per un altro tributo** (non contestato nell’atto impositivo notificato) sempre relativo a tale annualità.

Diversamente, per i tributi non amministrati dall’Agenzia delle Entrate (ad es. IMU, Tasi e Tari), **qualunque atto di accertamento notificato o verifica amministrativa** posta in essere (ad es. un questionario o l’invito a trasmettere atti e documenti), **inibisce il contribuente dal poter utilizzare il ravvedimento operoso**.

Nuovi termini per rimodulazione delle sanzioni

La legge di Stabilità 2015 allunga i tempi del ravvedimento che potrà essere effettuato anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, fino a coprire i termini dell'accertamento.

Infatti, sono state introdotte **quattro nuove ipotesi di riduzioni delle sanzioni amministrative** potenziando, quindi, il comma 1, dell'art. 13 D.lgs. 472/1997.

Qui di seguito, si analizzeranno tutte le fattispecie, soffermando l'attenzione, alle c.d. **"nuove riduzioni"** che si aggiungono e non sostituiscono le opzioni ante Riforma.

RAVVEDIMENTO SPRINT ENTRO 15 GIORNI DI RITARDO (ANTE RIFORMA)

Il **ravvedimento sprint**, disciplinato dal combinato disposto degli artt. 13 del D.lgs. n. 471/1997 e dal 1° comma dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, non ha subito modifiche con la Legge di Stabilità 2015.

Tale istituto, prevede, per tutte le tipologie di versamenti e tributi eseguiti con un ritardo non superiore a 15 giorni, la **riduzione ad 1/15 del 30% (pari allo 0,2%)** della **sanzione prevista**, per ogni giorno di ritardo.

RAVVEDIMENTO ENTRO 30 GIORNI DI RITARDO (ANTE RIFORMA)

La lettera a) dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, regola, anch'essa, una forma di ravvedimento breve che non è stata modificata dalla Legge di Stabilità 2015 ed opera per **tutte le tipologie di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate che non**.

In tal caso, la sanzione amministrativa per omesso od insufficiente versamento del tributo viene **ridotta ad 1/10 del 30% (pari al 3%)** se il pagamento viene eseguito **entro 30 giorni** dalla scadenza prescritta.

RAVVEDIMENTO ENTRO 1 ANNO DI RITARDO (ANTE RIFORMA)

La lettera b) del 1° comma dell'art. 13 D.lgs. 472/1997 non ha subito modifiche con l'introduzione della Legge di Stabilità 2015 e riguarda **tutte le violazioni ravvedibili, sia per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate che non**.

Tale norma, continua a prevedere la riduzione della sanzione ad 1/8 del 30% (pari al 3,75%), 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**.

Esempio --> l'insufficiente pagamento del saldo Irap per l'anno d'imposta 2013 (Unico 2014) e degli acconti 2014 può essere ravveduto entro il 30 settembre 2015, termine di

scadenza della presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata effettuata la violazione (anno d'imposta 2014).

NUOVO RAVVEDIMENTO ENTRO 90 GIORNI DI RITARDO

La lettera a-bis, dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, introdotta al comma 1 dalla Legge di Stabilità 2015, rappresenta una delle rivoluzioni più importanti in quanto, permette al contribuente di ricorrere al **ravvedimento operoso anche dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione** (c.d. **ravvedimento medio**).

Per **tutti i tributi**, compresi quelli non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) avviene **entro 90 giorni successivi al termine per la presentazione della dichiarazione**, la sanzione amministrativa viene ridotta ad **1/9 del 30% (pari al 3,33%)**.

Nell'ipotesi in cui non sia prevista la dichiarazione periodica (come, a determinate condizioni, per i tributi comunali), la riduzione si applica se la regolarizzazione avviene **entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore**.

Esempio --> nell'ipotesi in cui un contribuente non abbia regolarmente versato, entro il 16 dicembre 2014, il saldo IMU pari ad euro 1.500, con l'introduzione di questa nuova e più flessibile forma di ravvedimento, potrà sanare l'omesso versamento, con una sanzione minore pari al 3,33% rispetto a quella del 3,75% prevista dalla norma ante riforma:

- entro il 16 marzo 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad 1/9 del 30%, pari al 3,33% (lett. a-bis), versando, quindi, una sanzione pari ad euro 49,95 (oltre interessi ed imposta omessa)
- entro il 16 dicembre 2015, con l'applicazione di una sanzione ridotta ad 1/8 del 30%, pari al 3,75% (lett. b), versando, quindi, una sanzione pari ad euro 56,25 (oltre interessi ed imposta omessa)

NUOVO RAVVEDIMENTO BIENNALE

La nuova lett. b-bis) dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, applicabile **solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, prevede la riduzione delle sanzioni ad **1/7 del 30% (pari al 4,29%)** 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**.

Esempio--> l'**insufficiente pagamento del saldo Ires** per l'anno d'imposta 2013 (Unico 2014) e degli acconti 2014, può essere ravveduto **entro il 30 settembre 2016**, termine di scadenza della presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2015, cioè l'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

La misura della sanzione amministrativa sarà pari al **4,29%**, di gran lunga inferiore a quella dovuta nella misura del **10% (1/3 del 30%)**, a seguito di avviso bonario da controllo automatico nei confronti di un contribuente “inerte”.

NUOVO RAVVEDIMENTO “ULTRA” BIENNALE

La nuova lettera b-ter), dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, introdotta al comma 1 dalla Legge di Stabilità 2015, anch'essa applicabile **solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, prevede la riduzione delle sanzioni **ad 1/6 del 30% (pari al 5%)**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche 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**.

Con tale disposizione viene, quindi, introdotto, nell'ordinamento giuridico, il **ravvedimento senza limiti temporali, oltre il 30 settembre 2016** e sino a quando non sia stato notificato un atto impositivo.

NUOVO RAVVEDIMENTO A SEGUITO DELLA NOTIFICA DI PVC

La nuova lettera b-quater), dell'art. 13 D.lgs. 472/1997, introdotta al comma 1 dalla Legge di Stabilità 2015, prevede la riduzione delle sanzioni **ad 1/5 del 30% (pari al 6%)** nell'ipotesi in cui, la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avvenga **successivamente alla constatazione della violazione attraverso la notifica del Processo verbale di constatazione** di cui all'art. 24 della Legge n. 4 del 7 gennaio 1929.

Un elemento questo di novità assoluta, in quanto i contribuenti potranno decidere di effettuare il ravvedimento, sia durante il corso dei controlli, che **dopo aver ricevuto il Pvc**, per relazionarsi direttamente con i rilievi formulati dall'Ufficio in modo proficuo e maggiormente flessibile.

Tutto ciò in linea con la **fase transitoria** in cui, **fino al 31 dicembre 2015**, vi sarà la coesistenza di diversi meccanismi di adesione al Pvc in aggiunta a quello del ravvedimento.

Infatti, al momento della ricezione del Pvc, spetterà al contribuente in piena autonomia, scegliere alternativamente, se:

- usufruire del nuovo ravvedimento operoso per correggere tutte/alcune delle contestazioni presenti nel Pvc (ad esempio per i rilievi maggiormente indifendibili), beneficiando di una riduzione delle sanzioni pari **ad 1/5**;
- ai sensi dell'art. 5-bis del D.lgs. 218/97, **aderire integralmente ai contenuti del Pvc**, beneficiando di una riduzione delle sanzioni pari **ad 1/6**;
- attendere l'emissione dell'avviso di accertamento per poi, in un momento successivo, procedere con **l'istituto dell'accertamento con adesione**, al fine di “chiudere” tutto l'atto, beneficiando di una riduzione delle sanzione **ad 1/3**;
- **instaurare un contenzioso** con l'autorità giurisdizionale.

Naviga nella guida

Abstract Introduzione Entrata in vigore del nuovo istituto Perimetro di applicazione e cause ostative Nuovi termini per rimodulazione delle sanzioni

Source URL: <http://fiscopiù.it/guida-agli-adempimenti/la-riforma-del-ravvedimento-operoso-un-nuovo-rapporto-tra-fisco-e>