

*Studio Paolo Simoni
Dottori Commercialisti Associati*

La nuova disciplina del ravvedimento operoso

(Legge di Stabilità per il 2015 - L. 190/2014)

*Via D'Azeglio n. 27 - 40123 Bologna - Tel. 051-233741 - Fax 051-225955
E-mail: studio@studioassociatosimoni.it ; Sito web: www.studioassociatosimoni.it*

Ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso, disciplinato dall'art.13 del D.Lgs. 472/97, consente all'autore di **omissioni** o **irregolarità** nell'applicazione di disposizioni tributarie di **rimediarvi in maniera spontanea**, sfruttando la riduzione delle sanzioni amministrative.

In particolare, tale istituto trova applicazione con riferimento agli errori e le omissioni commessi nell'applicazione di tutte le norme tributarie in materia di:

- **imposte dirette**
- **imposte indirette** (Iva, registro, ipo-catastali, etc.)
- **tributi locali** (Imu, Tasi, Tari, addizionali Irpef, etc.)

In linea generale, la sanzione è ridotta, purché 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.

Ravvedimento operoso: modalità di perfezionamento

Il ravvedimento si perfeziona solo quando siano eseguiti **contestualmente** tutti i seguenti adempimenti:

- **correzione dell'errore o esecuzione dell'adempimento omesso**
- **versamento del tributo (se dovuto)**
- **versamento della sanzione ridotta**
- **versamento degli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera**

Principali novità dal 2015

La Legge di Stabilità per il 2015 (L. 190/2014) ha introdotto le seguenti novità a partire dal 2015:

- introduzione di un **termine lungo** per la regolarizzazione delle violazioni relative a tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate
- **eliminazione delle cause ostative** al ravvedimento delle violazioni relative a tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate
- **abrogazione** di taluni **istituti deflativi** del contenzioso

Rimozione dei limiti temporali

Per le violazioni relative a **tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate** vi è la possibilità di regolarizzare le tardività, le omissioni o gli errori formali anche **oltre il termine** di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione ovvero, in mancanza di una dichiarazione, oltre il termine di un anno dalle violazioni.

Eliminazione delle cause ostantive

Sempre in relazione alle violazioni relative a **tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate non operano alcune cause ostantive.**

È possibile infatti ricorrere al ravvedimento operoso anche in presenza di accessi, ispezioni e verifiche e anche dopo la consegna del **processo verbale di constatazione, purché** tuttavia non siano notificati **atti di liquidazione e di accertamento, comprese** le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli **36-bis** (controllo automatizzato) e **36-ter** (controllo formale) del DPR 600/73, e **54-bis** del DPR 633/72.

Nuova disciplina degli istituti deflativi

A fronte dell'eliminazione dei limiti temporali nella disciplina del ravvedimento operoso, vengono abrogati, con decorrenza dal 2016, i seguenti istituti deflativi:

- **adesione al processo verbale di constatazione**
- **adesione all'invito al contraddittorio**
- **acquiescenza "rinforzata"**

Pertanto, in caso di verifiche in corso nel 2015, è possibile scegliere in base ad un calcolo di convenienza se ricorrere al ravvedimento operoso o sfruttare ancora uno dei tre istituti deflativi sopra citati.

Le sanzioni ridotte nel nuovo ravvedimento

A decorrere dal 1° gennaio 2015 la sanzione è ridotta a:

- **1/10** del minimo se il **mancato pagamento** del tributo o di un acconto è eseguito entro **30 giorni** dalla sua commissione, con riduzione a **1/15** per giorno di ritardo (c.d. "ravvedimento sprint") se questo non è superiore a 14 giorni;
- **1/9** del minimo se la regolarizzazione di **errori e 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 **entro 90 giorni** dall'omissione o dall'errore;
- **1/8** 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 **entro un anno** dall'omissione o dall'errore;
- **1/7** 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 **entro due anni** dall'omissione o dall'errore (solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate);
- **1/6** del minimo 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 **oltre due anni** dall'omissione o dall'errore (solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate);
- **1/5** 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**, salvo che la violazione non consista nella mancata emissione di **ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto** ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali ovvero ancora nell'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale;
- **1/10** del minimo di quella prevista per l'**omissione della presentazione della dichiarazione**, se questa viene **presentata con ritardo non superiore a 90 giorni**.

Il nuovo ravvedimento

Violazione	Termini per il ravvedimento	Misura della sanzione
Mancato pagamento di un tributo o di un acconto	Entro 14 giorni dalla violazione (c.d. "ravvedimento sprint")	1/10 del minimo x 1/15 per giorno di ritardo
	Dopo 14 giorni ed entro 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo
Errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione , ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni	1/9 del minimo
	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 1 anno	1/8 del minimo
	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 2 anni	1/7 del minimo (*)
	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 2 anni	1/6 del minimo (*)
	Successivamente al processo verbale di constatazione	1/5 del minimo (**)
Omessa presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni (30 giorni in caso di dichiarazione IVA)	1/10 del minimo

Il nuovo ravvedimento (... segue)

(*) Le riduzioni ad $1/7$ e ad $1/6$ del minimo sono applicabili, entro i termini indicati, esclusivamente in relazione ai tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate.

() La riduzione ad $1/5$ del minimo non si applica in caso di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero in caso di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali ovvero ancora nell' ipotesi di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale.**

Disciplina del “favor rei”

Le modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso operano **anche per le violazioni commesse antecedentemente** all'entrata in vigore della Legge di Stabilità per il 2015.

Di conseguenza, in ragione del *favor rei*, sebbene le nuove disposizioni siano formalmente in vigore dal 1° gennaio 2015, è possibile ravvedere anche violazioni commesse (ed eventualmente constatate con processo verbale) **prima di tale data**, sempre che, naturalmente, non sia stato ancora notificato un atto impositivo (accertamento, avviso di liquidazione), oppure un avviso ex art. 36-bis e 36-ter.

Istituti abrogati: adesione al p.v.c.

L'adesione al processo verbale di constatazione, prevista dall'art. 5-bis del D.Lgs. 218/1997, deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del processo verbale mediante comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ed all'organo che ha redatto il verbale. A seguito dell'adesione, la misura delle sanzioni applicabili è **ridotta a 1/6** del minimo edittale.

Tale istituto rimane in vita solo per i verbali consegnati fino al 31/12/2015.

Istituti abrogati: *adesione all'invito al contraddittorio*

L'adesione all'invito al contraddittorio è prevista dagli artt.5, co.1-bis, e 11, co.1-bis del D.Lgs. 218/1997.

Consente di aderire all'invito al contraddittorio finalizzato al successivo accertamento con adesione, pagando gli importi richiesti e inviando un'apposita comunicazione entro i 15 giorni che precedono la data prevista per l'incontro. Anche in questo caso la misura delle sanzioni applicabili è **ridotta a 1/6** del minimo edittale.

Tale istituto rimane in vita solo per gli inviti consegnati fino al 31/12/2015.

Istituti abrogati: *acquiescenza "rinforzata"*

La cosiddetta **acquiescenza "rinforzata"**, prevista dall'art.15 del D.Lgs. 218/1997, consente di prestare acquiescenza all'avviso di accertamento ricevuto pagando, entro il termine per il ricorso, gli importi accertati e beneficiando della **riduzione delle sanzioni a 1/3** (ovvero 1/6 in caso di avviso di accertamento non preceduto da processo verbale di constatazione o invito al contraddittorio).

Tale istituto rimane in vita solo per gli avvisi di accertamento notificati fino al 31/12/2015.