

Corso di Studi in Scienze dell'Amministrazione e Organizzazione - II[^] anno

Corso di Diritto Tributario

Prof. Filippo Rau

RELAZIONE

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Studentessa: Gabriella Melis, matricola 2/67/00256

Il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. 471 del 18/12/1997 – RITARDATI ED OMESSI VERSAMENTI DIRETTI ED ALTRE VIOLAZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE, regola una ipotesi di Ravvedimento operoso per i crediti assistiti da garanzia reale o personale, pertanto *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta, risultate dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale risulti una maggiore imposta o minore eccedenza detraibile.*

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore ai 90 giorni la sanzione è ridotta della metà. Salvo l'applicazione dell'art. 13 del D. Lgs. 472/1997, per versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

Comma 7 dell'art. 13 del D. Lgs. 471 del 18/12/1997: *Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.*

A questa previsione è possibile sommare l'ipotesi del Ravvedimento Operoso disciplinata dall'art. 13 del d. lgs. 472 del 18/12/1997 – *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie a norma dell'art. 3, comma 133 della Legge 23 dicembre 1996 n. 662*, la quale consiste nella possibilità per il contribuente, attraverso il pagamento di una sanzione minima, di regolarizzare la propria posizione fiscale a seguito di mancato, omesso o insufficiente versamento di imposte o tributi. Il vantaggio per il contribuente è dato proprio dalla riduzione della sanzione, la quale è proporzionale al tempo che intercorre tra la violazione di obblighi tributari e il Ravvedimento operoso stesso.

E' un importante istituto del Diritto Tributario italiano, che permette al contribuente di regolarizzare "spontaneamente" la propria posizione fiscale versando l'importo dovuto maggiorato di interessi e sanzioni ridotti.

Il Ravvedimento operoso fa parte degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, ovvero quell'insieme di strumenti che il contribuente ha a sua disposizione per "sanare" le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, per prevenirne l'insorgere o accelerarne il decorso.

Il Ravvedimento operoso è stato modificato dalla Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014) con effetto dal gennaio 2015, la precedente disciplina stabiliva che:

- Il Ravvedimento fosse spontaneo;
- La violazione non fosse già stata contestata e notificata a chi l'avesse commessa;
- Non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
- Non fossero iniziate altre attività di accertamento formalmente comunicati all'autore (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione documenti, invio questionari);

La riforma del ravvedimento persegue l'intenzione di ampliare non solo i termini entro i quali si potrà aderire, ma anche la fattispecie di inadempienze alle quali applicarlo, infatti sarà possibile accedervi anche nei seguenti casi:

- Avvenuta consegna del verbale di contestazione;
- Inizio di verifica e ispezione;
- Ricevimento di questionario;

Ma il contribuente non potrà avvalersi dell'istituto del Ravvedimento operoso nel caso gli sia stato notificato un avviso di liquidazione o accertamento.

Il **ravvedimento operoso** è utilizzabile per regolarizzare la posizione contributiva relativamente le seguenti imposte e tributi:

- per le imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione dei redditi (IRPEF, IRES, IRAP, Addizionali ...);
- per le ritenute alla fonte operate dal sostituto di imposta;
- per l'imposta sul valore aggiunto (IVA);
- per l'imposta di registro (nelle locazioni quella dovuta per le annualità successive alla prima);
- per l'imposta ipotecaria;
- per l'imposta catastale;
- per i **tributi locali**, come specificato con Circolare n. 23/E del 9 giugno 2015 dell'Agenzia delle Entrate, la quale appunto chiariva che: *in considerazione del tenore della disposizione la previsione introdotta dalla nuova lettera a- bis) trova applicazione anche a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate, in particolare rientrano nell'ambito applicativo della disposizione anche i tributi locali e regionali, tra cui anche le tasse automobilistiche;*

Si cerca quindi di migliorare la cooperazione e la comunicazione tra contribuente e amministrazione fiscale oltre che incentivare l'adempimento spontaneo agli obblighi di natura fiscale. Il nuovo impianto del Ravvedimento operoso ha portato, a decorrere dal 2016, all'eliminazione degli istituti, che permettevano la definizione bonaria, come della definizione all'invito al contraddittorio e dell'adesione ai processi verbali di contestazione.

E' inoltre disposto un allungamento sia dei tempi di notifica delle cartelle di pagamento sia dell'attività di accertamento, oltre che semplificazioni in ambito di dichiarazioni IVA.

Le tipologie di Ravvedimento operoso sono in totale quattro e si differenziano dalla durata del periodo che intercorre tra la data di scadenza del tributo dovuto oggetto del Ravvedimento e il giorno in cui si procede al pagamento spontaneo.

- Ravvedimento Sprint:
 - ✓ Applicabile entro 14 giorni dalla scadenza;
 - ✓ Con una sanzione dello 0,1 % giornaliero del valore dell'imposta (1/15 del minimo della sanzione base 15%);
 - ✓ Più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale;

- Ravvedimento Breve:
 - ✓ Applicabile dal 15^a al 30^a giorno di ritardo;
 - ✓ Con una sanzione fissa dell'1,5% del valore dell'imposta (1/10 del minimo della sanzione base 15%);
 - ✓ Più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale;
- Ravvedimento Medio:
 - ✓ Applicabile dopo il 30^a giorno di ritardo fino al 90^a giorno di ritardo;
 - ✓ Con una sanzione fissa del 1,67% del valore dell'imposta (1/9 del minimo della sanzione 15%);
 - ✓ Più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale;
- Ravvedimento Lungo;
 - ✓ Applicabile dopo il 90^a giorno di ritardo e fino al termine di presentazione della dichiarazione;
 - ✓ Con una sanzione fissa del 3,75% del valore dell'imposta (1/8 della sanzione base 30%)
 - ✓ Più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale;

Con il DL n. 124/2019 (convertito con modifiche in Legge n. 157/2019) c.d. Decreto Fiscale 2020 sono state inserite due tipologie di Ravvedimento operoso:

- Pagamento spontaneo entro due anni (termine presentazione dichiarazione successiva) con una sanzione pari al 4,28 % (1/7 della sanzione base 30%);
- Pagamento spontaneo oltre due anni (oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva) con una sanzione pari al 5% (1/6 della sanzione base 30%);

La Legge n. 58/2019 di conversione del Decreto Crescita ha introdotto nel D. Lgs. n. 472/1997 il nuovo art. 13-bis, prevedendo la possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso parziale/frazionato. La nuova disposizione normativa ha effetto retroattivo e torna applicabile solamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate rimangono, pertanto, escluse le violazioni dei versamenti delle imposte locali, quali l'IMU e TARI, ricordiamo che la TASI verrà eliminata con la Legge di Bilancio 2020;

Nel dettaglio, la disposizione normativa prevede che si consideri perfezionato il ravvedimento operoso, anche di una sola parte dell'imposta dovuta, se sono stati corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente. Il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti "frazionati" è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente o dallo scadere del termine per il ravvedimento. La riduzione da applicare a coloro che intendono avvalersi del ravvedimento parziale/frazionato deve essere individuata nel momento in cui si procede al perfezionamento della regolarizzazione e gli interessi sono dovuti per l'intero periodo di ritardo.

Ma con l'introduzione dell'art. 10-bis del DL n. 124/2019 (convertito con modifiche in Legge n. 157/2019) c.d. Decreto Fiscale 2020 rubricato "Estensione del ravvedimento operoso" e inserito

dalla legge di conversione, ha abrogato il comma 1-bis dell'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

A seguito di tale abrogazione è stata di fatto estesa, anche a tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento operoso a 1/7, 1/6 e 1/5.

Allo scopo di beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso il contribuente deve:

- provvedere da se e spontaneamente all'effettuazione dell'adempimento omesso;
- versare spontaneamente il tributo omesso;
- versare la sanzione dovuta ridotta in base alla riduzione prevista per la violazione;
- versare gli interessi al tasso annuo legale previsto in relazione a ciascun giorno di ritardo.

Il ravvedimento si perfeziona, anche parzialmente (c.d. ravvedimento frazionato), solo all'esito del procedimento complesso, consistente sia nella regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo), sia nel versamento delle sanzioni, sia nel versamento degli interessi per cui il solo momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da ravvedimento (anche parziale) è quello in cui la sanzione viene regolarizzata come stabilito dalla Circolare n. 42/E 12 ottobre 2016 dell'Agenzia delle Entrate.

f. to *Gabriella Melis*