

CIRCOLARE N. 23/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 giugno 2015

OGGETTO: Ravvedimento – Articolo 13, comma 1, lettera a-bis), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 – Chiarimenti.

La legge di stabilità per il 2015 - articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – ha profondamente innovato la disciplina del ravvedimento operoso, contenuta nell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, determinando un radicale cambiamento dell’assetto originario dell’istituto.

In particolare, ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuenti, incentivando la “*compliance fiscale*” – volta a ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, anche attraverso uno scambio sempre più agevole di informazioni – il ravvedimento operoso è stato rimodulato, attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per la sua applicazione.

In primo luogo, sotto il profilo temporale, l’istituto – che prima delle modifiche era attivabile esclusivamente “*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” – può, oggi, essere utilizzato dal contribuente, per regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento. Ciò, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza (comma 1-ter). A tale fine, si fa presente che, tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, rientrano anche l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e le addizionali regionale e comunale all'IRPEF la cui disciplina segue quella del tributo erariale cui afferisce.

In ossequio alle finalità e ai presupposti fondanti dell'istituto, rimane altresì limite invalicabile alla possibilità di ravvedere la violazione la circostanza che al contribuente sia stato notificato formalmente, con riferimento a tale violazione, un atto di liquidazione o di accertamento ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità recante le somme dovute ai sensi degli 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 (comma 1-ter).

Inoltre, sono state introdotte diverse ed ulteriori misure di riduzione della sanzione, con l'obiettivo di garantire una maggiore premialità per il contribuente che si attivi tempestivamente rispetto al momento di commissione della violazione oggetto di regolarizzazione.

Più precisamente, sono state introdotte, al comma 1 della disposizione in commento, le lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater), con cui è prevista la riduzione delle sanzioni a:

- 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 (*a-bis*);

- 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 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*).

Con specifico riferimento a tale ultima previsione, è stato chiesto quale sia il corretto ambito applicativo e, in particolare, se la stessa sia applicabile anche alle violazioni relative a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. Ciò perché, diversamente dalle ipotesi di riduzione disciplinate dalle lettere *b-bis*) e

b-ter) - per espressa previsione normativa applicabili ai soli “*tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate*” - il legislatore non ha previsto esplicitamente nessuna limitazione all’applicazione di tale ipotesi di riduzione sanzionatoria. Nondimeno, poiché la lettera b-quater) fa riferimento alla constatazione delle violazioni relative a leggi finanziarie di cui alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, deve ritenersi che tale fattispecie è implicitamente applicabile ai soli tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate.

Tanto premesso, da più parti sono pervenute richieste di chiarimenti in merito alla portata della previsione introdotta con la nuova lettera a-bis) del comma 1 del citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Il dubbio interpretativo attiene, in particolare, alla corretta individuazione delle violazioni regolarizzabili “*entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione*”.

In via preliminare si osserva che, in considerazione del tenore letterale della disposizione, la previsione introdotta con la nuova lettera a-bis) trova applicazione anche con riferimento a tributi diversi da quelli amministrati dall’Agenzia delle entrate. In particolare, sentita la Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale del Dipartimento delle Finanze, rientrano nell’ambito applicativo della disposizione anche i tributi locali e regionali, tra cui le tasse automobilistiche. Con particolare riferimento all’applicazione delle novellate disposizioni in tema di ravvedimento alle violazioni commesse in materia di tasse automobilistiche, la medesima Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale ha rappresentato che trova applicazione sull’intero territorio nazionale – e, dunque, anche nelle regioni Friuli Venezia Giulia, Sicilia e Sardegna - solo la disposizione di cui alla lettera a-bis) dell’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Rimangono ferme le ordinarie modalità di regolarizzazione relative ai tributi locali e regionali già applicabili prima delle modifiche apportate all'istituto dalla legge di Stabilità 2015. Così, ad esempio, è possibile avvalersi del c.d. "ravvedimento lungo", di cui alla lett. b) del citato articolo 13, per le violazioni concernenti l'imposta municipale propria (IMU) e il tributo per i servizi indivisibili (TASI), entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione, come precisato nella Risoluzione n. 1/DF del 29 aprile 2013 e nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IMU approvate con D.M. 30 ottobre 2012.

Nel passare all'esame della corretta interpretazione della lettera *a-bis*) si deve in primo luogo evidenziare che il Legislatore, mediante l'inserimento della norma in commento, ha voluto contemplare un'ipotesi di regolarizzazione "intermedia" tra il c.d. ravvedimento breve nei 30 giorni, disciplinato dalla lettera a), e quello più ampio, disciplinato dalla successiva lettera b).

Nell'interpretare la nuova disposizione occorre tener conto delle sue finalità, dirette a delineare un quadro di graduale incremento della sanzione da versare da parte del contribuente che intenda avvalersi dei benefici previsti dalla norma, in funzione del maggior tempo trascorso dalla commissione della violazione.

In particolare, per effetto della nuova fattispecie di cui alla lettera *a-bis*) è stata introdotta:

1. **per gli omessi versamenti**, un'ipotesi di riduzione sanzionatoria ulteriore rispetto a quella contenuta nella lettera a) dell'articolo 13 (che consente di regolarizzare entro trenta giorni dalla commissione della violazione) se la regolarizzazione del versamento avviene entro 90 giorni dalla scadenza del pagamento;

2. **per le violazioni diverse da quelle indicate al punto 1 e al successivo punto 3**, una nuova ipotesi di riduzione sanzionatoria analoga, nella tempistica, a quella prevista per gli omessi versamenti (regolarizzazione da effettuare entro 90 giorni dalla commissione della violazione). Tale riduzione è di entità maggiore di quella prevista dalla successiva lettera b);
3. **per le violazioni commesse mediante la dichiarazione**, una specifica ipotesi di ravvedimento, applicabile entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.

La locuzione *“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”* alla quale fa riferimento il punto 3 riconduce tale sfera di applicazione le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione.

Tra queste rientrano, ad esempio, quelle relative al contenuto e alla documentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto. Si pensi alla violazione disciplinata dall'articolo 8, comma 3-*bis*, del decreto legislativo n. 471 del 1997, che punisce l'omissione o l'incompletezza della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, in relazione all'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'articolo 110, comma 11, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, con la sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000.

In caso di regolarizzazione della predetta violazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione (29 dicembre), la sanzione potrà essere ridotta, ai sensi della lettera a-*bis*), ad 1/9 del minimo edittale.

Diversamente, le violazioni derivanti dall'omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione - quali, ad esempio, il carente od omesso versamento a saldo o in acconto ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali e regionali - non sono commesse mediante la dichiarazione in quanto, rispetto a questa, mantengono una propria autonomia. Sebbene, infatti, il loro ammontare sia determinato nella dichiarazione - o determinabile per quanto concerne alcuni tributi locali e regionali, quali ad esempio l'IMU e la TASI - le relative violazioni si perfezionano non già con la presentazione della dichiarazione bensì con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento. Per tali violazioni, pertanto, il *dies a quo* per il ravvedimento di cui alla lettera a-bis) decorre da tale momento e non dal termine per la presentazione della dichiarazione.

Per completezza si evidenzia che, una volta decorsi i diversi termini di regolarizzazione previsti dalle lettere a) e a-bis), è possibile sanare tutte le violazioni entro il termine di cui alla lettera b), e, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, entro i termini di cui alle lettere b-bis) e b-ter).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA