

Oggetto: nuove regole per il Ravvedimento Operoso a partire dal 2015.

L'articolo 1 commi 637 – 640 della Legge di Stabilità 2015 ha modificato in modo radicale l'art. 2 del D.P.R. 322/98 (relativo alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi) e l'art. 13 del D. Lgs. Nr. 472/97 (relativo all'istituto del Ravvedimento Operoso), consentendo in particolare di modificare le dichiarazioni dei redditi presentate in anni passati entro i termini previsti dalle normative in tema di accertamento.

Nuove fattispecie di ravvedimento operoso

In particolare, con la modifica del comma 8 dell'art. 2, DPR n. 322/98 contenente la disciplina della dichiarazione integrativa a sfavore presentata entro i termini dell'accertamento, viene fatto espresso rinvio al ravvedimento operoso ex art. 13, D.Lgs. n. 472/97.

Contestualmente, al citato art. 13 sono state introdotte le **nuove lett. a-bis), b-bis) e b-ter)** riferite a **3 nuove fattispecie di ravvedimento**.

Non ha subito modifiche la lett. c) relativa all'ipotesi di ritardata presentazione delle dichiarazioni.

In particolare è prevista la **riduzione della sanzione**:

- ad **un nono del minimo** se la regolarizzazione degli errori / omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, viene eseguita **entro il novantesimo giorno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore;
- ad **un settimo del minimo** se la regolarizzazione degli errori / omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello in corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **entro 2 anni** dall'omissione o dall'errore;
- ad **un sesto del minimo** se la regolarizzazione degli errori / omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello in corso del quale è stata commessa la

violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore.

In sede di approvazione al citato art. 13 è stata altresì introdotta la **lett. b-quater**) che dispone la riduzione ad **un quinto del minimo** se la regolarizzazione degli errori / omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la notifica del verbale di constatazione** salvo che la violazione non sia relativa alla mancata emissione dello scontrino / ricevuta fiscale di cui all'art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471/97 ovvero all'omessa installazione del registratore di cassa ex art. 11, comma 5 del citato Decreto.

Le previsioni di cui alle citate nuove lett. b-bis) e b-ter) si applicano solo ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate.

Il **nuovo comma 1-ter** del citato art. 13 rivede le **cause ostative del ravvedimento**, tenendo conto dell'allungamento dei termini del ravvedimento e della contestuale abrogazione di taluni istituti deflativi del contenzioso.

Non costituisce più causa ostativa del ravvedimento **l'inizio dell'attività amministrativa di accertamento** portata formalmente a conoscenza del contribuente (constatazione della violazione o inizio di accessi, ispezioni o verifiche) che sarà **inibito**, per le violazioni di tipo sostanziale, **solo dal momento della notifica dell'avviso di accertamento**.

Continua ad essere **causa ostativa** del ravvedimento la **notifica degli avvisi di irregolarità** emessi in base ai controlli ex artt. 36-bis e 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72.

Abrogazione istituti deflativi del contenzioso

A seguito delle novità sopra esaminate, è prevista l'abrogazione di alcuni istituti deflativi del contenzioso e in particolare:

- **l'adesione agli inviti a comparire** (artt. 5, commi da 1-bis a 1-quinquies e 11, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97);
- **l'adesione ai PVC** (art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/97).

Inoltre, in materia di acquiescenza (art. 15, D.Lgs. n. 218/97) è stata abrogata la disposizione (comma 2-bis) che prevede(va) la riduzione delle sanzioni alla metà qualora l'avviso di accertamento / liquidazione non fosse stato preceduto dall'invito a comparire.

Detti istituti **continuano comunque ad applicarsi**:

- agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi ed IVA e altre imposte indirette notificati **entro il 31.12.2015**;

- ai PVC in materia di imposte sui redditi ed IVA **consegnati entro il 31.12.2015**.

Con riguardo alla suddetta disposizione relativa all'acquiescenza, la stessa non è più applicabile agli atti notificati a decorrere dall'1.1.2016.

Dichiarazione integrativa e termini di notifica cartelle e di accertamento

È previsto che, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ovvero, qualora non sia prevista la dichiarazione periodica, di regolarizzazione dell'errore / omissione:

- il termine per la **notifica periodica della cartella di pagamento** ex art. 25, comma 1, lett. a) e b), DPR n. 602/73 (attività di liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle stesse), riferita alla dichiarazione integrativa presentata per la regolarizzazione di errori / omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorre dalla data di presentazione della stessa, *"limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione"*;
- il termine per l'**accertamento** ex artt. 43, DPR n. 600/73 e 57, DPR n. 633/72 decorre dalla presentazione della dichiarazione integrativa, *"limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione"*;
- il termine di **liquidazione in materia di imposta di registro** ex art. 76, DPR n. 131/86 e di **imposta sulle successioni e donazioni** ex art. 27, D.Lgs. n. 346/90 decorre dalla regolarizzazione.

Di seguito proponiamo una tabella riepilogativa del novellato istituto del Ravvedimento Operoso:

Violazione	Modalità di ravvedimento	Sanzione (ridotta)	Rif.ti normativi D.Lgs. n. 472/1997
omesso versamento di un tributo	versamento tardivo entro 30 giorni dalla scadenza	1/10 del minimo	art. 13, c. 1, lett. a)
omesso versamento di un acconto	versamento tardivo entro 30 giorni dalla scadenza	1/10 del minimo	art. 13, c. 1, lett. a)
Errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	regolarizzazione entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore	1/9 del minimo	art. 13, c. 1, lett. a-bis)

errori e omissioni, anche sostanziali (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/8 del minimo	art. 13, c. 1, lett. b)
errori e omissioni, anche sostanziali (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	regolarizzazione entro un anno (quando non è prevista la dichiarazione)	1/8 del minimo	art. 13, c. 1, lett. b)
Errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	regolarizzazione 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 dall'omissione o dall'errore (per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate);	1/7 del minimo	art. 13, c. 1, lett. b-bis)
Errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	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 dall'omissione o dall'errore (per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate);	1/6 del minimo	art. 13, c. 1, lett. b-ter)
Errori e omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo)	regolarizzazione dopo la constatazione della violazione, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997	1/5 del minimo	art. 13, c. 1, lett. b-quater)
omessa presentazione della dichiarazione	presentazione con ritardo non superiore a 90 giorni	1/10 del minimo	art. 13, c. 1, lett. c)

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Lissone, 13 Marzo 2015.