



## Ravvedimento operoso

A cura *Avv. Maurizio Villani e Avv. Iolanda Pansardi*

Il ravvedimento operoso permette di rimediare a omissioni, ritardi, irregolarità pagando una sanzione inferiore rispetto a quella che spetterebbe nel caso in cui fosse l'Agenzia delle Entrate ad irrogarla. (**art. 13 del Dlgs n.472 del 1997**). L'utilizzo del ravvedimento operoso è consentito a tutti i contribuenti. A seguito della legge di stabilità 2015 (legge n. 190 del 23 dicembre 2014 – comma 637 lettera b) sono stati modificati i limiti di tempo del ravvedimento operoso. Orbene, prima delle variazioni introdotte dalla legge di Stabilità per il 2015, era indispensabile che:

- la violazione non fosse già stata constatata e notificata a chi l'avesse commessa;
- non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
- non fossero iniziate altre attività di accertamento (ad esempio, notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, ecc.) formalmente comunicate al contribuente.

Dopo le modifiche, tali preclusioni per i tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate, non valgono più e il **ravvedimento è inibito solo** dalla:

- notifica degli avvisi di irregolarità emessi in base ai controlli, ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972;
- notifica dell'avviso di accertamento o di liquidazione; (C.M. 9.6.2015, n. 23/E ha ricordato che costituisce in ogni caso un «limite invalicabile»). Non costituisce più causa ostativa del ravvedimento nemmeno l'inizio di un controllo fiscale portato formalmente a conoscenza del contribuente, né la notifica del Pvc (che comporta però un minor abbattimento pari ad 1/5 del minimo).

Altresì, si deve tenere presente che il pagamento e la regolarizzazione tramite l'istituto del ravvedimento operoso non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento da parte dei Comuni. Allo scopo di rendere coerente la nuova disciplina del ravvedimento operoso con il vigente impianto normativo, inoltre, il comma 637 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, i seguenti istituti:

- definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, di cui all'art. 5 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, commi da 1-bis a 1-quinquies, che prevedeva la possibilità per il contribuente di definire l'accertamento ai fini delle imposte

sui redditi e dell'IVA per effetto dell'adesione a specifico invito a comparire presso l'Amministrazione finanziaria, beneficiando della riduzione ad un sesto del minimo delle sanzioni;

- definizione dell'accertamento ai fini delle altre imposte, mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'art. 11, comma 1-bis, del citato D.lgs. n. 218/1997;
- adesione ai processi verbali di constatazione, di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997.

Ed ancora, è stata espunta la previsione dell'art. 15, comma 2-bis, del citato D.lgs. n. 218/1997, che stabiliva la riduzione alla metà delle sanzioni nel caso in cui il contribuente avesse rinunciato a impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, se l'avviso di accertamento o di liquidazione non era stato preceduto dall'invito al contraddittorio. Gli artt. 15 e 16 del D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio), pertanto, la cui entrata in vigore è stata anticipata al 1° gennaio 2016 dal comma 133 dell'art. 1 della **legge 28 dicembre 2015, n. 208** (Legge di stabilità per l'anno 2016), hanno apportato ulteriori modifiche all'istituto del "ravvedimento operoso", già profondamente rinnovato con la legge di stabilità per il 2015, in particolare riducendo l'importo della sanzione minima (dal 30% al 15%), da prendere a base per il calcolo esclusivamente nelle fattispecie di ravvedimento effettuato entro 90 giorni. Ed allora, a seconda dell'intervallo di tempo entro cui si effettua il ravvedimento, infatti, cambierà l'importo delle sanzioni da pagare (che comunque restano ridotte, rispetto al 30% standard). Così, ad esempio, nello specifico:

### - ravvedimento sprint

esercitabile entro il 14° giorno dalla scadenza naturale del versamento. Va applicata una sanzione pari allo 0,1% giornaliero e fino ad un massimo dell'1,4%; l'interesse al tasso legale che dall'01.01.2017 è pari allo 0; dal quindicesimo giorno fino al trentesimo giorno, invece troverà applicazione la sanzione del 1,50% (si veda ravvedimento breve).

### - ravvedimento breve

per versamenti eseguiti oltre il 14° giorno ma entro il 30°. Va applicata la sanzione pari all'1,5% (1/10



del 15%), oltre all'interesse al tasso legale che dall'01.01.2017 è pari allo 0,1%.

#### - ravvedimento intermedio

per versamenti eseguiti oltre il 30° giorno ma entro il 90°. Va applicata la sanzione pari all'1,67% (1/9 del 15%), oltre all'interesse al tasso legale che dal 01.01.2017 è pari allo 0,1%.

#### - ravvedimento lungo

per versamenti eseguiti entro 1 anno o se prevista la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa. Va applicata la sanzione pari al 3,75 (1/8 del minimo che oltre i 90 giorni è del 30%), oltre gli interessi al tasso legale che dal 01.01.2017 è pari allo 0,1%.

#### - ravvedimento biennale

per versamenti eseguiti entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo o se non è prevista la dichiarazione due anni dall'omissione. Va applicata la sanzione pari al 4,29 (1/7 del minimo), oltre gli interessi al tasso legale che dal 01.01.2017 è pari allo 0,1%.

#### - ravvedimento lunghissimo

per versamenti eseguiti oltre un anno. Va applicata la sanzione pari al 5,00% (1/6 del minimo), oltre gli interessi al tasso legale che dal 01.01.2017 è pari allo 0,1%.

A tal proposito, si tenga presente quanto stabilito da recente giurisprudenza di merito secondo cui, il versamento delle somme dovute per il ravvedimento operoso può anche avvenire in via frazionata cumulando così i vantaggi del ravvedimento "breve" con quelli del ravvedimento "lungo" perché il ravvedimento operoso (totale) può avvenire sia con un pagamento unico sia con un pagamento frazionato. (Ctr Sardegna sentenza 223/5/17). Peraltro, va detto che, il **ravvedimento operoso è previsto anche in dogana**, con possibilità per le aziende di definire contesti che possono ingenerare sanzioni estremamente elevate, tipiche delle irregolarità relative alle importazioni di merci provenienti da Paesi extra-Ue. Ciò vuol dire, che gli operatori possono, pertanto, accedere all'istituto del ravvedimento anche con riferimento ai tributi doganali ed alle accise fino all'emissione dell'avviso di accertamento o di pagamento. Va precisato che, diversamente dai tributi dell'agenzia delle Entrate, per il ravvedimento in dogana, se pur il controllo è iniziato, possono essere adoperate tutte le diverse attenuazioni previste dalla norma. Ciò premesso, su tale argomento si è inserita la **Circolare N. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** che aggiorna e sostituisce parzialmente il contenuto della precedente Circolare N. 1/2008,

con cui vengono impartite le direttive alle quali i militari sono tenuti nell'ambito delle verifiche. Pubblicata il 4 dicembre 2017, la circolare in oggetto contiene il nuovo "Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali", che entrerà in vigore il prossimo 1° gennaio 2018. Sebbene nell'ordinamento tributario nazionale non sia rinvenibile una definizione del concetto di frode fiscale, con tale termine si fa riferimento a specifiche condotte di evasione attuate con modalità o comportamenti fraudolenti, ovvero illeciti di tipo "organizzato". In questa prospettiva, rientrano innanzitutto nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato sanzionate dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.lgs. n. 74/2000.

La circolare si articola in 3 volumi, divisi in 5 parti che racchiudono principalmente:

- la definizione di frode, evasione ed elusione fiscale;
- le condotte di indirizzo strategico dell'azione della Guardia di Finanza a contrasto delle frodi e dell'evasione fiscale;
- l'illustrazione del sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA;
- i mezzi investigativi e d'indagine nel contrasto alle frodi fiscali;
- l'aggressione patrimoniale all'evasione e alle frodi fiscali;
- la valorizzazione delle informazioni acquisite nell'ambito delle attività investigative, antiriciclaggio e di cooperazione internazionale;
- le novità normative in materia di compliance e descrizione dei principali istituti;
- la illustrazione dei principali regimi contabili;
- l'attività a contrasto del sommerso d'azienda e da lavoro.

Orbene, la Guardia di Finanza ha provveduto a favorire nuove forme di cooperazione rafforzata con l'Amministrazione tramite **l'emanazione di una serie di direttive**, peraltro, non solo a seguito della riduzione delle sanzioni amministrative, così come descritta dall'istituto del ravvedimento operoso di cui sopra, ma anche dopo, ad esempio, la cosiddetta voluntary disclosure, di cui alla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, successivamente riproposta ai sensi dell'art. 7 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, secondo cui i contribuenti che detengono capitali all'estero possono regolarizzare la propria complessiva posizione fiscale a seguito del pagamento delle imposte evase, beneficiando dell'esclusione della punibilità per alcuni reati tributari e per le connesse condotte di riciclaggio e di auto riciclaggio. Tra gli aspetti maggiormente significativi contenuti nel nuovo manuale si possono sintetizzare:

- l'utilizzo, in via preliminare, dei sistemi informatici e delle banche dati di natura tributaria, definiti uno strumento assolutamente utile per verificare l'emergere dell'evasione;
- l'attenzione verso il contribuente tramite il contraddittorio nel corso di una verifica. All'interno del manuale viene precisato che i verificatori devono confrontarsi con il contribuente interessato, cosicché, quest'ultimo si trovi nella condizione di poter fornire tutta la documentazione probatoria necessaria al fine di far valere i propri diritti;
- tra i settori e le attività sotto osservazione il manuale si sofferma su quello dei giochi e delle scommesse nonché di enti non commerciali, ONLUS e cooperative, con lo scopo di esaminare la spettanza o meno di un determinato beneficio richiesto.

Specifica la circolare, che *"l'azione del Corpo – nell'ambito della complessiva attività ispettiva dell'Amministrazione finanziaria – ha, poi, assunto una nuova e ulteriore connotazione, per effetto proprio della riforma fiscale avviata nel 2014, che ha posto al centro della revisione del sistema tributario un rinnovato spirito di collaborazione fra Fisco e contribuenti, basato sull'incentivazione all'adempimento spontaneo"*. Ad esempio, specifica la circolare, avuto riguardo alle finalità dell'istituto, come detto volto ad incentivare la spontanea regolarizzazione, le pattuglie dovranno analizzare in maniera puntuale i documenti e le informazioni forniti dal soggetto ispezionato, allo scopo di valutare attentamente l'opportunità e la proficuità di proseguire le attività di verifica o controllo, ponendo a confronto la natura e l'entità delle violazioni sanate con gli elementi di rischio posti alla base della selezione del contribuente, nonché di quelli acquisiti nelle precedenti fasi delle operazioni ispettive. In sostanza, tale raffronto, analogamente a quanto previsto nella precedente ipotesi, è volto a verificare, in concreto, la completa sovrapposizione tra gli illeciti regolarizzati e le informazioni in possesso del Reparto.

Ebbene, nella **circolare in oggetto, la Guardia di finanza ha chiarito che il ravvedimento operoso può sanare in anticipo gli esiti di un controllo, anche nelle more di verifiche e nelle fasi istruttorie dei controlli "a tavolino" del Fisco**. Ciò significa che sebbene il controllo sia iniziato, fino alla notifica di cause ostative, **il contribuente può rimuovere infedeltà dichiarative, al fine di impedire la contestazione di rilievi tributari e le ulteriori conseguenze**

**penali.** Giova ricordare, che tra gli adempimenti del contribuente, la redazione della dichiarazione riveste un ruolo cruciale, in quanto è lo strumento tramite cui si determina il reddito imponibile e le imposte dovute. L'eventuale infedeltà dichiarativa può essere sanata dal contribuente, presentando appunto una dichiarazione integrativa, potendo beneficiare anche del ravvedimento operoso. Ed allora, qualora vi fossero più dichiarazioni va tenuta in considerazione dal punto di vista penale soltanto la dichiarazione definitiva laddove priva di ogni fine evasivo, peraltro valida anche dal punto di vista fiscale. **Ciò che rileva, pertanto, è l'eliminazione dell'evasione fiscale prima della contestazione vera e propria.** Peraltro, sempre secondo la circolare citata, si evidenzia che, qualora nel corso delle attività ispettive emergano elementi indicativi della commissione di uno dei reati tributari di cui al D.lgs. n. 74/2000, le pattuglie dovranno procedere sempre alla trasmissione della comunicazione di notizia di reato all'Autorità giudiziaria, secondo le modalità previste nella Parte III, capitolo 5 del Manuale di cui sopra, anche se risulta che il contribuente abbia proceduto alla regolarizzazione delle violazioni riscontrate mediante il ravvedimento operoso. Al riguardo, si evidenzia che:

- l'art. 11 del D.lgs. n. 158/2015 ha sostituito l'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, introducendo una causa di non punibilità rappresentata dall'integrale pagamento di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, nelle ipotesi di reati tributari non connotati da frodolenzia;
- l'art. 12 del citato D.lgs. n. 158/2015 ha inserito nel D.lgs. n. 74/2000 l'art. 13-bis, prevedendo una circostanza attenuante ad effetto speciale, consistente nell'estinzione integrale del debito tributario.

Infine, con riferimento agli effetti in ambito penale dell'istituto del ravvedimento operoso, è stato ribadito che anche qualora sia astrattamente configurabile la citata causa di non punibilità di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, i militari incaricati delle verifiche e dei controlli dovranno procedere comunque alla trasmissione all'Autorità giudiziaria della comunicazione di notizia di reato, ponendo in chiara evidenza ogni utile dato o notizia concernente l'eventuale condotta del contribuente rivolta a soddisfare gli interessi erariali.

Avv. Maurizio Villani  
Avv. Iolanda Pansardi

### *Ermeneutica giuridica*

*Una volta scelto il pilastro portante di un sistema giuridico, questo deve costituire la chiave di lettura di ogni singola norma risolvendo gli eventuali dubbi interpretativi nella maniera coerente con la necessità di tenere in piedi l'edificio.*

Sergio Vaglio