Dott. Emilio Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

Dott. Luca Pacella
Revisore Legale
C.T.G.

CIRCOLARE N. 3/2015

Pordenone, 12 gennaio 2015

Ai gentili Clienti

Loro sedi

Oggetto: LE NOVITÀ DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso è un utile istituto che, da oltre 15 anni, permette ai contribuenti di rimediare spontaneamente ad errori ed omissioni, beneficiando di una riduzione della sanzione rispetto alla misura che verrebbe irrogata dall'ente impositore in caso di controllo. Tipico è l'utilizzo del ravvedimento per sanare gli omessi versamenti, anche se è possibile l'utilizzo anche per rimediare ad errori di diversa natura, quali ad esempio quelli relativi al contenuto delle dichiarazioni dei redditi.
A decorrere dal 1° gennaio 2015 mutano radicalmente le regole per la gestione dell'istituto, per due ordini di motivi:

1) da un lato, la Legge di Stabilità riscrive le norme e rende il ravvedimento la modalità principale per sistemare in modo spontaneo la posizione del contribuente prima che si concretizzino contestazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, addirittura determinando la cancellazione di altri istituti deflattivi (ad esempio, la definizione del processo verbale e dell'invito a comparire);
2) per altro verso, scende ulteriormente il tasso di interesse che dovrà essere applicato per i conteggi nei quali si rimedia ad un omesso o tardivo versamento di imposta.

In relazione al mutato approccio generale, si fa presente che l'intervento dovrebbe essere finalizzato a realizzare quel miglior rapporto di trasparenza tra amministrazione finanziaria e contribuente, fondato, tra l'altro, sulla messa a disposizione di ogni soggetto di tutte le informazioni disponibili in seno all'amministrazione finanziaria. Ove il contribuente comprenda che la propria posizione, valutando i dati presenti in archivio, possa essere meritevole di una integrazione, il ravvedimento operoso rappresenterebbe lo strumento mediante il quale sarà possibile beneficiare della riduzione delle sanzioni a fronte della autodenuncia spontanea.
Approfondiamo le modifiche, partendo da quella di natura tecnica meno consistente.

La modifica al tasso di interesse legale

Si è detto che il ravvedimento è frequentemente utilizzato per rimediare ad omessi o tardivi versamenti di imposta; tuttavia, il beneficio viene concesso alla condizione che il contribuente versi le imposte dovute, gli interessi legali per il ritardo e le sanzioni in misura ridotta.
Proprio la misura del tasso legale di interesse è stata oggetto di modifica in riduzione ad opera del D.M. 11 dicembre 2014 che ha previsto la nuova misura dello 0,5% applicabile a decorrere dal 01 gennaio 2015.
Ciò significa, ad esempio, che volendo ravvedere l'acconto Iva di 100.000 euro non versato lo scorso 29 dicembre entro il 30° giorno successivo, si dovrà procedere come segue:

Sanzione ridotta	100.000 x 3%		3.000,00
Interessi sul 2014 al 1% (2 giorni)	100.000 x 2 x 1 : 36.500	5,48	
Interessi sul 2015 allo 0,5% (28 giorni)	100.000 x 28 x 0,5 : 36.500	38,36	
Totale complessivo interessi	5,48 + 38,36		43,84
Tributo dovuto			100.000,00
TOTALE DA VERSARE			**103.043,48**

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

La modifica alle regole del ravvedimento

Come anticipato, la Legge di stabilità ha introdotto anche numerose variazioni alle regole base del ravvedimento operoso, creando anche una distinzione tra quelle applicabili ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate (Iva, Irpef, Ires, Irap, etc.) e gli altri tributi (Imu, Tasi, diritto annuale Cciaa, etc.).
Le variazioni possono così essere riepilogate:

- modifiche alle cause ostative che impediscono il ravvedimento, consentendone un utilizzo più ampio e per un lasso temporale molto più esteso rispetto al passato (si consideri, infatti, che la possibilità di ravvedersi veniva meno con la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione o, nei casi in cui non vigeva l'obbligo di presentare il modello, entro un anno dalla commissione della violazione);
- modifiche alle misure di riduzione della sanzione da ravvedimento, sostanzialmente in modo peggiorativo in ragione della tardività con cui si propone il rimedio (vale il criterio in forza del quale più attendo e più mi costa il ravvedimento).

In merito alle cause ostative, si evidenzia già la distinzione tra comparti impositivi. Infatti:

Per i tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate	Per i tributi gestiti da altri Enti impositori
le cause ostative che impediscono il ravvedimento operoso	
Sono solamente: 1) la notifica di un avviso bonario; 2) la notifica di un avviso di accertamento, di liquidazione o di irrogazione delle sanzioni	Sono: 1) la constatazione della violazione; 2) l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:
Ciò significa, che il ravvedimento può essere posto in essere anche se sono già cominciate azioni di ispezione, verifica o accertamento	Ciò significa che il ravvedimento non può essere posto in essere senza il requisito della spontaneità

In merito alle nuove misure della riduzione delle sanzioni, va rammentato che la precedente stesura della norma individuava solo tre casistiche differenziate:

a) quella dei tardivi versamenti rimediati entro 30 giorni dalla originaria scadenza (riduzione delle sanzioni ad 1/10);
b) quella degli errori (di qualsiasi natura) rimediati entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui era commessa la violazione (riduzione delle sanzioni ad 1/8);
c) quella della dichiarazione tardiva, presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, con riduzione delle sanzioni ad 1/10.

Dopo le modifiche qui in commento, invece, il panorama è riassumibile con la tabella che segue (le lettere individuano le fattispecie contenute nell'art.13 D.Lgs. n.472/97):

a)	Tardivo versamento del tributo	Entro 30 giorni dalla scadenza	1/10	Tutti
a-*bis*)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro 90 giorni dal termine di presentazione del modello	1/9	Tutti

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

b)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione	1/8	Tutti
b-*bis*)	Qualsiasi tipo di violazione	Entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	1/7	Solo tributi gestiti dalla Agenzia Entrate
b-*ter*)	Qualsiasi tipo di violazione	Successivamente al termine di presentazione della dichiarazione	1/6	
b-*quater*)	Qualsiasi tipo di violazione	Dopo che sia stato notificato il PVC che contesta la violazione	1/5	
c)	Presentazione tardiva della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10	Tutti

La misura della riduzione delle sanzioni va applicata alla sanzione edittale prevista per la violazione compiuta.
In tal senso, ad esempio:

- il tardivo versamento delle somme con un ritardo di 10 giorni, sconta una sanzione edittale pari al 2% (0,2% per ogni giorno di ritardo sino a 14); la predetta sanzione del 2% si riduce di 1/10 se il ravvedimento viene posto in essere nei 30 giorni dalla originaria scadenza (lettera a);
- la correzione di una dichiarazione dal contenuto infedele è punita con la sanzione del 100% delle maggiori imposte; così:
  - se rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui ho commesso la violazione, applico una sanzione del 12,5% (100:8), in forza della lettera b);
  - se rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella dell'anno in cui ho commesso la violazione, applico una sanzione del 14,29% (100:7), in forza della lettera b-*bis*);
  - se rimedio successivamente al termine di cui al punto precedente, applico una sanzione del 16,67% (100:6), in forza della lettera b-*ter*);
- nel caso in cui intenda correggere una dichiarazione dopo che mi è stata contestata la violazione con la consegna di un pvc, applico la sanzione del 20% (100:5), in forza della lettera b-*quater*);
- nel caso in cui trasmetta una dichiarazione entro i 90 giorni dalla originaria scadenza, posso ridurre ad 1/10 la sanzione fissa di 258 euro, e quindi pago 25 euro in forza della lettera c).

La programmata abrogazione di altri istituti deflattivi

Le modifiche di cui sopra che, quantomeno per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, permettono una ampia gamma di scelte in un altrettanto ampio periodo temporale, hanno indotto il legislatore ad eliminare, sia pure a decorrere dal 2016, alcune possibilità di definizione bonaria della pretesa tributaria.
Si tratta, in particolare, della possibilità:

- di definire l'invito al contraddittorio (tipicamente per contestazioni relative agli studi di settore), con riduzione delle sanzioni ad 1/6 della misura irrogata;
- di definire il Processo Verbale di Constatazione (c.d. pvc) entro 30 giorni dalla data della consegna, con riduzione ad 1/6 delle sanzioni;
- di definire l'accertamento, non preceduto da pvc né da invito al contraddittorio, entro il termine di presentazione del ricorso, con riduzione delle sanzioni ad 1/6.

Tali misure non saranno più operative, come detto, a decorrere dal 2016, con la conseguenza che durante l'anno 2015 sarà possibile azionare sia i vecchi rimedi che il ravvedimento operoso, così come modificato.
Non è possibile stabilire a priori se la situazione sia migliorata o peggiorata; tuttavia, riscontriamo che:

- con le definizioni abrogate (sia pure dal 2016), era possibili beneficiare del pagamento rateale senza garanzia, mentre il ravvedimento richiede il pronto pagamento dell'intera somma dovuta;

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

- con le definizioni abrogate (sia pure dal 2016), era indispensabile accettare integralmente la contestazione, mentre con il ravvedimento operoso si potrebbe scegliere di definire alcune contestazioni, lasciando aperta la discussione sulle altre;
- con le definizioni abrogate, le sanzioni erano applicate tenendo conto delle riduzioni del cumulo giuridico, mentre il ravvedimento operoso deve essere effettuato avendo riguardo alle sanzioni edittali;
- se, per le prime due ipotesi, il ravvedimento operoso consente di beneficiare di una riduzione delle sanzioni alternativa, per il caso della acquiescenza rafforzata, invece, il sistema non pone più alcun rimedio, con la conseguenza che si potrà solo beneficiare della riduzione delle sanzioni ad 1/3 con la acquiescenza ordinaria (rispetto alla riduzione ad 1/6 ancora possibile per il solo 2015).

Entrata in vigore delle nuove regole

La norma non prevede alcuna specifica data di entrata in vigore delle modifiche, con la conseguenza che le medesime risultano operative già dal 01 gennaio 2015.
Non è nemmeno richiesto, inoltre, che le violazioni che si intendono sanare con i nuovi meccanismi siano state compiute nel 2015, potendosi applicare, ad esempio, le nuove riduzioni anche per la correzione di errori ed omissioni compiuti nel passato.
Ciò significa, ad esempio, che nel 2015 posso ancora integrare la dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2012 (applicando il ravvedimento), circostanza che invece risultava preclusa sino al 31 dicembre 2014, essendo ormai inutilmente decorso (al 30 settembre 2014) il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo nel corso del quale era stata commessa la violazione.

Necessità di valutazione caso per caso

Alla luce di quanto sopra esposto, si raccomanda ai Sigg. Clienti di segnalare prontamente allo Studio ogni eventuale violazione che si teme di avere commesso, al fine di poter svolgere una valutazione completa ed esaustiva in merito al miglior rimedio da intraprendere.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio Pacella Commercialisti Associati
Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - fax 0434523914 - Partita I.VA. 01345130932
www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***