

*Con la circolare 10/E del 19 marzo 2009 ed il connesso comunicato stampa del 19 marzo 2009, l'Agenzia delle Entrate illustra le novità introdotte dal cd. "Decreto Anticrisi" (D. L. 185/2008, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2), fra l'altro, in materia di ravvedimento operoso. L'articolo 16, comma 5, del Decreto Legge n. 185/2008 ha infatti introdotto delle modifiche all'istituto che lo rendono, di fatto, più appetibile.*

# Ravvedimento operoso aboliti alcuni adempimenti tributari

**D**isciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 18/12/1997 n. 472, il ravvedimento operoso rappresenta come noto, uno strumento con funzioni deflattive del contenzioso il quale consente ai contribuenti di regolarizzare una o più violazioni di disposizioni tributarie, usufruendo di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative normalmente applicabili a dette violazioni.

Il ricorso a tale istituto è consentito solamente in presenza di determinati presupposti, primi fra tutti quello della sussistenza di una spontanea volontà da parte dell'autore della violazione o dei soggetti a questo solidalmente obbligati a regolarizzare la propria posizione, e quello della mancanza di una formale conoscenza da parte di questi che un'attività amministrativa di accertamento è stata avviata a loro carico. Tale ultimo requisito, in particolare, è volto ad evitare che il contribuente si avvalga di tale strumento per ridurre l'impatto delle sanzioni nell'ipotesi in cui egli, a fronte della consapevolezza di aver commesso degli errori/omissioni nei confronti del fisco, si trovi di fronte ad attività di verifica da parte dell'amministrazione già avviate. L'accesso a tale procedura è infine pre-

cluso nel caso in cui le violazioni in oggetto siano già state contestate a seguito di accessi, ispezioni o verifiche, oppure qualora il termine previsto per il ravvedimento sia inutilmente trascorso. Per godere del beneficio della riduzione delle sanzioni associato all'istituto in questione, la regolarizzazione deve avvenire entro precisi limiti temporali e, comunque, prima che vi sia stata la constatazione ad opera dell'amministrazione finanziaria della violazione stessa.

Il D. L. 185/2008 riduce ulteriormente la misura di tali sanzioni, allineandola a quella prevista per le sanzioni applicabili ai casi di adesione ai verbali di constatazione e di adesione agli inviti al contraddittorio, istituiti anche questi con funzione deflattiva del contenzioso introdotti rispettivamente dall'articolo 83, co. 18, del D. L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazioni dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133) e dall'art. 27 del D. L. 185/2008. Alla sanzione in questione va inoltre aggiunto il tributo o la differenza eventualmente dovuti al fisco, comprensivi degli interessi moratori calcolati al tasso legale (con maturazione giornaliera), entro i termini indicati dal legislatore. Le misure in questione sono le seguenti:

- da un ottavo ad un dodicesimo del minimo edittale, in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto;
- da un quinto ad un decimo del minimo, nel caso di regolarizzazione di errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo;
- da un ottavo ad un dodicesimo del minimo, per ritardata presentazione della dichiarazione, qualora il ritardo sia superiore a 90 giorni.

Gli effetti della regolarizzazione sono, peraltro, diversi a seconda del tipo di violazione da regolarizzare e dei tempi entro i quali detta regolarizzazione avviene.

## **Situazione ex ante**

In base alla normativa previgente, si applicava la riduzione della sanzione nella misura di un ottavo del minimo quando la violazione consisteva nel mancato pagamento del tributo o di un acconto, a condizione che il versamento fosse eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della violazione (rectius, dalla data di scadenza del termine per il versamento dovuto, come precisato dalla circolare del Ministero delle Finanze n. 180/1998). Poiché l'ipotesi di ritardato od omesso versamento diretto è soggetto alla

sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, la sanzione ridotta per effetto del ravvedimento era pari al 3,75% del dovuto.

Quando, invece, la regolarizzazione degli errori o delle omissioni - anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo - avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero - nell'ipotesi in cui non era prevista dichiarazione periodica - entro un anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione era ridotta ad un quinto del minimo.

Infine, una specifica ipotesi di ravvedimento era prevista nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, da perfezionare attraverso la presentazione della stessa (entro novanta giorni dalla scadenza del relativo termine) e attraverso il pagamento della sanzione che, per effetto del ravvedimento, risultava ridotta ad un ottavo del minimo.

**Situazione attuale**

In base alle disposizioni introdotte dal decreto anti-crisi (ed in particolare all'articolo 16, comma 5), in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, il contribuente può sana-

re la violazione con il versamento di quanto dovuto entro 30 giorni dalla scadenza del termine stabilito, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a), ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un dodicesimo del minimo.

Nel caso in cui il contribuente regolarizzi gli errori o le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, 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 o dall'errore, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), la sanzione dovuta è ridotta ad un decimo del minimo.

Infine, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge, è possibile ravvedere la relativa violazione entro 90 giorni dalla scadenza, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), versando la sanzione ridotta ad un dodicesimo del minimo.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate ricorda inoltre che, nonostante le modifiche sopra indicate, continuano ad essere attuali le precisazio-

ni fornite con la circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001, in merito all'esatto importo da corrispondere a seguito della riduzione da ravvedimento. In particolare, tale circolare ha chiarito che il troncamento delle cifre decimali, risultanti a seguito della conversione in euro, previsto dall'articolo 51, comma 3, del D. Lgs. 24 giugno 1998, n. 213 (decreto Euro) per le sanzioni pecuniarie penali e amministrative, opera anche quando la base su cui calcolare la sanzione, a seguito di riduzione derivante da ravvedimento, risulta espressa in lire (come accade per le sanzioni amministrative contenute nel D. Lgs. n. 471 del 1997).

Diversamente, nel caso in cui la misura della sanzione sia espressa in percentuale, si applicano le regole ordinarie dell'arrotondamento in centesimo di euro. Le nuove riduzioni delle sanzioni trovano applicazione con riferimento alle regolarizzazioni effettuate a partire dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto anticrisi.

Si riporta di seguito una tabella di sintesi.

**Daniilo Desiderio**

Causa	Sanzione comminabile	
	Situazione ex ante	Situazione attuale
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	<b>1/8 del minimo</b>	<b>1/12 del minimo</b> (Regolarizzazione ammessa se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza del termine)
Errori ed omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	<b>1/5 del minimo</b>	<b>1/10 del minimo</b> (Regolarizzazione ammessa se effettuata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o - se non è prevista dichiarazione periodica - entro un anno dall'omissione o dall'errore)
Omessa presentazione della dichiarazione	<b>1/8 del minimo</b>	<b>1/12 del minimo</b> (Regolarizzazione ammessa entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione)