



**IL RAVVEDIMENTO OPEROSO
RELATIVO AGLI OMESSI VERSAMENTI
DEL TRIBUTO**

LINEA GUIDA N. 2/2021



Luglio 2021

LINEA GUIDA N. 2

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO RELATIVO AGLI OMESSI VERSAMENTI DEL TRIBUTO

Vengono, in più occasioni, posti dei dubbi circa l'applicabilità delle penalità relative alla violazione dell'omesso o del ritardato versamento del tributo, specie nell'ipotesi in cui il contribuente intenda avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Con il presente documento si forniscono i relativi chiarimenti in proposito.

INDICE

<i>Lineamenti della dichiarazione tributaria e del ravvedimento operoso del contribuente</i>	<i>4</i>
<i>Il ravvedimento operoso e la violazione dell'omesso/tardivo versamento del tributo</i>	<i>9</i>

Lineamenti della dichiarazione tributaria e del ravvedimento operoso del contribuente

Tralasciando datate teorie sulla natura negoziale¹ ovvero confessoria² della dichiarazione tributaria, è indubbio che la dichiarazione tributaria deve essere annoverata tra le dichiarazioni di scienza, ma è parimenti vero che essa esige un processo di assunzione e di qualificazione giuridica, operata direttamente dal contribuente, che quindi non si limita a riportare meri fatti.

In dottrina è stato efficacemente affermato che *“la dichiarazione di imposta può definirsi come atto di denuncia della capacità contributiva intendendosi con ciò evidenziare il carattere valutativo che necessariamente inerisce ai fatti denunciati sotto il duplice profilo della loro qualificazione (giudizio sulla rilevanza giuridica) e della loro elaborazione sintetica (determinazione della base imponibile)”*³.

In ogni caso, si è dell’opinione che nell’attuale sistema impositivo la dichiarazione tributaria rappresenti l’atto attraverso il quale si portano obbligatoriamente a conoscenza dell’Amministrazione finanziaria, ai fini dei successivi controlli e accertamenti, gli elementi e i criteri in base ai quali il contribuente ha proceduto all’autoliquidazione del tributo⁴.

La dichiarazione, quindi, non assolve soltanto il compito di liquidare l’obbligazione tributaria, ma anche il ruolo di atto di collaborazione per facilitare la conoscenza dei presupposti di imposizione da parte dell’Amministrazione, ai fini degli eventuali e successivi controlli e accertamenti.

¹ D’Amati, *Redditi (dichiarazione dei)*, in Nov.mo dig. Il., 1967.

² Per una confutazione esauriente di questa visione della dichiarazione si rinvia a Manzoni, *“La dichiarazione dei redditi – natura e funzione – possibilità di integrazioni e rettifiche”*, in *Riv. dir. fin.*, 1979, pag. 618.

³ Magnani, *“Dichiarazione tributaria”*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, pag. 30.

⁴ Un quadro delle diverse concezioni sulla natura e sugli effetti della dichiarazione tributaria viene rappresentato da Nussi, *“Dichiarazione tributaria”*, in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di) S. Cassese, Milano, 2006, III, pag. 1797.

Occorre comunque rilevare che al contribuente risulta data la possibilità, una volta presentata la dichiarazione, di porre in essere una serie di “rimedi”, tanto a suo favore che a suo sfavore, dei quali l’ufficio deve necessariamente tenere conto nell’attività di rettifica e accertamento.

Viene in sostanza data la possibilità al contribuente di prospettare successivamente all’Amministrazione elementi di fatto e/o di diritto ulteriori, in grado di inficiare l’esattezza/attendibilità/esaustività della dichiarazione originaria. Si tratta, in definitiva, della possibilità di allegare fatti nuovi non indicati nella dichiarazione originaria, ma anche di riqualificare diversamente quelli dichiarati originariamente. Questi “fatti nuovi” possono risultare, come si è già rilevato, sia a sfavore che a favore del contribuente. E’ chiaro, peraltro, che una pubblica amministrazione non può trascurare le ulteriori manifestazioni di scienza del dichiarante dalle quali risulta che quanto dichiarato originariamente non corrisponde a realtà. Si potrebbe peraltro affermare che ritrattare/emendare la dichiarazione “*vuol dire prospettare all’amministrazione elementi pari a quelli che l’amministrazione potrebbe raccogliere direttamente (esercitando i poteri istruttori...)*”⁵.

La possibilità di “ravvedimento” (solo, in questo caso, a sfavore) del contribuente si ha, altresì, per tutte quelle violazioni che non risultano necessariamente ancorate all’adempimento dichiarativo, come nel caso dell’omesso/tardivo versamento del tributo, di cui si riporterà oltre.

Occorre rilevare, peraltro, che dopo l’intervento operato con la legge 194/2014 (Legge di stabilità 2015), l’istituto del ravvedimento operoso⁶ - chi si può definire una *species* del più ampio *genus* dell’istituto della dichiarazione integrativa - ha subito profonde modifiche, allo scopo – almeno secondo le intenzioni del Legislatore - di incentivare l’adempimento spontaneo del contribuente.

Va rilevato che la *ratio* originaria del ravvedimento operoso risultava quella di consentire all’autore di omissioni o di irregolarità di rimediarsi spontaneamente, prima della constatazione delle violazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria. In sostanza, l’istituto coniugava, in particolare, l’interesse a far sì che il contribuente in “buona fede”

⁵ Così De Mita, “Discutendo sulla dichiarazione dei redditi”, in *Boll. Trib.*, 1985, II, pag.105.

⁶ Articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

avesse errato, e che si attivava per rimediare all'irregolarità commessa, di potere fruire di penalità ridotte. Due risultavano perciò le caratteristiche peculiari del ravvedimento: la spontaneità, nel senso che l'istituto era utilizzabile soltanto prima della constatazione della violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria; l'ambito temporale entro il quale risultava possibile la regolarizzazione ex post, che poteva avvenire entro il termine massimo di presentazione della dichiarazione successiva rispetto a quella in cui era stata commessa la violazione⁷.

In base alla nuova previsione normativa, invece, i contribuenti possono fruire dell'istituto per tutti i periodi d'imposta ancora accertabili e a prescindere dall'eventuale inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività "prodromiche" all'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, posto che, in base all'attuale dettato normativo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, solamente la "notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter" del Dpr 600/1973⁸ costituisce situazione ostativa alla regolarizzazione ex post del contribuente.

E' chiaro che, con la nuova connotazione del ravvedimento operoso, le sue finalità risultano profondamente alterate, così che la nuova disciplina solleva, di fatto, una serie di perplessità.

In primo luogo, suscita più di qualche dubbio il fatto che il contribuente possa effettuare la regolarizzazione fino ai termini decadenziali di accertamento. Risultano inevitabilmente previste nuove frazioni di riduzione delle sanzioni⁹ che aumentano con l'approssimarsi dei termini di decadenza dell'azione di accertamento: in particolare, dopo il biennio (dopo il termine di presentazione della seconda dichiarazione successiva al periodo in cui è stata commessa la violazione), la penalità ridotta risulta essere pari a un sesto del minimo. Questa concezione del ravvedimento a vantaggi decrescenti, in termini di riduzione delle sanzioni, in funzione del tempo trascorso tra la violazione commessa e la sua regolarizzazione, fa sorgere più di qualche interrogativo sull'effettiva incentivazione per il

⁷ Ovvero entro un anno dall'omissione o dall'errore, in assenza di una dichiarazione periodica.

⁸ E (articolo) 54-bis del Dpr 633/1972.

⁹ Si va dal decimo del minimo al sesto del minimo (un quinto del minimo nell'ipotesi di regolarizzazione delle violazioni constatate da parte dell'Amministrazione finanziaria).

contribuente ad eseguire il ravvedimento. E' evidente che il contribuente avrà meno interesse ad eseguire il ravvedimento man mano che si avvicinano i termini di decadenza dell'azione di accertamento. Che senso ha rivelare spontaneamente ciò che, con ogni probabilità, più si avvicina lo spirare dei termini di decadenza, l'Amministrazione non sarà in grado di contestare¹⁰?

Un'altra criticità, come è stato correttamente osservato¹¹, è che il ravvedimento operoso ha abbandonato, di fatto, *“la spontaneità del comportamento rimediabile successivo alla violazione”*, per divenire una sorta di *“sanatoria permanente”*.

E' stato giustamente riportato che il nuovo ravvedimento *“rafforza la doppia riserva mentale che il colpevole normalmente porta in sé: perseverare nella situazione di illegalità e riuscire a tenere nascosta la violazione, così da “farla franca”, nella speranza, se scoperto, di poterla in qualche modo sanare”*¹².

Al ravvedimento non si applicano più, infatti, come è stato in precedenza rilevato, perlomeno per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, le preclusioni secondo le quali il contribuente non ne poteva fruire qualora fossero *“iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento”*. Così che, in linea di principio, il trasgressore può ora regolarizzare la violazione commessa non solo in costanza dell'attività di controllo ma, addirittura, dopo la constatazione della violazione per mezzo del processo verbale di constatazione^{13 14}.

Ebbene, in questo modo, si è dell'avviso che la premialità della riduzione della sanzione prevista dal ravvedimento perda la sua significatività, posto che l'applicazione di penalità

¹⁰ Giovannini, Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente”, Il Fisco 4/2015, pag. 315.

¹¹ Giovannini, op. cit.

¹² Giovannini, op. cit.

¹³ Negli stessi termini, Conte, *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, Riv. dir. trib. 5/2015.

¹⁴ Come è stato già riportato, risulta ostativa al ravvedimento solamente la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973, nonché 54-bis del Dpr 633/1972.

ridotte nel ravvedimento aveva una sua giustificazione proprio nella spontaneità del contribuente: consentire, invece, il ravvedimento anche in presenza di constatazione della violazione fa indubbiamente venire meno le finalità della disciplina, andando incontro solamente alle finalità di gettito.

Peraltro, va considerato un aspetto fondamentale: nel ravvedimento operoso non trovano applicazione le disposizioni sul cosiddetto “*cumulo giuridico*”¹⁵ delle penalità, il quale può essere applicato soltanto da parte dell’ufficio impositore. Nel ravvedimento, quindi, il contribuente deve regolarizzare ogni singola violazione, non potendo cumularle giuridicamente. Così che al contribuente che commette più violazioni (quindi anche e soprattutto in presenza di un Processo verbale di constatazione che contiene plurime violazioni) non sembra sempre conveniente – sotto il mero profilo dell’esborso finanziario – fruire del ravvedimento operoso, risultando generalmente più favorevole aspettare l’irrogazione dell’unica sanzione (debitamente elevata), per effetto del principio del cosiddetto “*cumulo giuridico*”, per poi provvedere alla sua definizione (dell’unica sanzione) attraverso i vari istituti deflativi presenti nell’ordinamento tributario. In sostanza, con il ravvedimento operoso il contribuente deve regolarizzare ogni singola violazione, mentre nel caso in cui il contribuente non effettui ex post alcuna regolarizzazione, l’ufficio dell’Amministrazione, se scoperte le violazioni, deve irrogare le penalità tenendo conto del richiamato principio del cumulo giuridico. Il caso più evidente risulta quello dell’Iva, dove la violazione dell’infedele dichiarazione il più delle volte deriva da violazioni eseguite “*a monte*” (omessa fatturazione, indebita detrazione, eccetera). Nel ravvedimento, in definitiva, il contribuente deve regolarizzare ognuna delle singole violazioni commesse (omessa fatturazione, indebita detrazione, infedele dichiarazione annuale), mentre, se “*scoperto*” dall’Amministrazione finanziaria, quest’ultima irrogherà un’unica sanzione debitamente elevata (secondo i principi del cumulo giuridico).

¹⁵ Articolo 12 del D.Lgs. 472/1997.

Il ravvedimento operoso e la violazione dell'omesso/tardivo versamento del tributo

Con la revisione del sistema sanzionatorio (amministrativo e penal-tributario) apportata dal D.Lgs. 158/2015 vi sono state significative modifiche alle violazioni riguardanti i “ritardati ed omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione” di cui all’articolo 13 del D.Lgs. 471/1997. Su questa previsione è opportuno svolgere qualche breve considerazione per l’*“impatto”* che essa continua ad avere per i contribuenti proprio nell’*“ottica”* del ravvedimento operoso.

Innanzitutto, va notato che la previsione dell’articolo 13 del D. Lgs. 471/1997 viene ora a contemplare anche le violazioni relative alle compensazioni, visto che in precedenza la norma disciplinava soltanto le violazioni riguardanti i *“ritardati od omessi versamenti diretti”*. Proprio da tale ultima espressione (*“versamenti diretti”*), occorre partire per individuare la *“latitudine”* della violazione disciplinata dalla norma in argomento. Quest’ultima colpisce, infatti, le violazioni relative ai versamenti *“diretti”* (e ora anche alle compensazioni), intendendosi tali quelli che il contribuente determina *“direttamente”* in sede di saldo, di acconto delle imposte dovute nonché di liquidazione periodica del tributo (come nel caso dell’Iva). In sostanza, la violazione si realizza quando, una volta determinato il tributo dovuto¹⁶, il contribuente non esegue, alle prescritte scadenze, il relativo versamento, ovvero lo esegue in ritardo o in misura insufficiente. La norma, in definitiva, colpisce la mancata o la ritardata esecuzione del versamento relativo ad un tributo determinato direttamente dal contribuente come dovuto in sede di saldo, acconto, liquidazione periodica. Ecco perché l’ufficio, in sede di irrogazione delle penalità contestuali all’atto di accertamento di un maggiore imponibile non dichiarato (ad esempio, ricavi non dichiarati), non provvede ad irrogare la penalità prevista dall’articolo 13 del D.Lgs. 471/1997: il maggior tributo che ne deriva non è stato, evidentemente, determinato *“direttamente”* dal contribuente.

La previsione dell’articolo 13 del D.Lgs. 471/1997 dispone *ex se* l’applicazione di una sanzione ridotta, che viene graduata a seconda del ritardo in cui viene eseguito il pagamento del tributo dovuto. Va rilevato che “ordinariamente” la penalità per i ritardati o omessi versamenti diretti risulta stabilita in misura pari al 30 per cento del tributo non

¹⁶ Basandosi essenzialmente il sistema tributario italiano sull’adempimento spontaneo del contribuente.

versato; tuttavia, la stessa norma stabilisce che se i versamenti vengono eseguiti con ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione si riduce alla metà: quindi, ammonta al 15 per cento (del tributo non versato). Inoltre, viene stabilito che per i versamenti eseguiti con ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione si riduce ulteriormente a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo (fino al quindicesimo).

Quest'ultima riduzione, in particolare, in più occasioni ha determinato una sorta di equivoco: è stato ritenuto da più parti che la norma disciplinasse una forma di ravvedimento speciale definito "*sprint*" (posto il ridottissimo limite temporale di 15 giorni). In realtà, la norma si limita a "*far salva l'applicazione*" delle disposizioni del ravvedimento operoso (di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997), con ciò lasciando intendere che l'utilizzo delle disposizioni ordinarie del ravvedimento costituisce un evento non necessario bensì solo eventuale, così come in precedenza la norma statuiva la riduzione a un quindicesimo delle penalità "*oltre a quanto previsto dall'articolo 13*" del D.Lgs. 472/1997 (intendendosi anche in questo caso l'eventualità dell'utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso).

In sostanza, l'utilizzo del ravvedimento non costituisce affatto *conditio sine qua non* per fruire delle riduzioni disciplinate dalla norma sugli omessi o ritardati versamenti diretti né esiste, all'interno della previsione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, una speciale forma di ravvedimento. La norma dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997 prevede solamente una sanzione edittale che viene graduata a seconda dei giorni di ritardo nell'esecuzione del versamento del tributo. Questa sanzione edittale può eventualmente (si rimarca l'*eventualmente*) essere ulteriormente ridotta attraverso le disposizioni del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D. Lgs. 472/1997.

In sostanza, se un contribuente, ad esempio, versa un tributo con cinque giorni di ritardo, la sanzione edittale risulta pari al 5 per cento (un quindicesimo di 15 moltiplicato per 5 giorni di ritardo), così che se il contribuente vuole utilizzare il ravvedimento operoso, applicherà le ordinarie riduzioni dello stesso, riferite al momento della regolarizzazione¹⁷, alla penalità del 5 per cento. Ma se il contribuente versa solamente il tributo, senza effettuare il ravvedimento operoso, l'ufficio dovrà applicare la sanzione del 5 per cento (e non del 30, come è capitato in passato, proprio sulla base dell'erroneo convincimento

¹⁷ Circolare n. 42/E/2016.

dell'esistenza di un "ravvedimento sprint") che, con la comunicazione che precede l'iscrizione a ruolo (cosiddetto "avviso bonario"¹⁸), potrà essere ridotta a un terzo.

Parimenti, sempre a titolo esemplificativo, se il contribuente versa il tributo con 45 giorni di ritardo, egli andrà incontro alla sanzione del 15 per cento, sulla quale, eventualmente, potrà eseguire il ravvedimento, mentre se eseguirà il versamento del tributo senza alcuna regolarizzazione sanzionatoria, la sanzione edittale che l'ufficio dovrà applicare sarà quella del 15 per cento (che potrà essere ridotta a 1/3 con la comunicazione ex articolo 2 del D.Lgs. 462/1997¹⁹).

Dal novantunesimo giorno successivo rispetto al termine ordinario di versamento del tributo, la sanzione risulta invece sempre pari al 30 per cento, penalità a cui occorre avere riguardo nell'ipotesi in cui il contribuente si avvalga del ravvedimento operoso.

¹⁸ Articolo 2 del D.Lgs. 462/1997.

¹⁹ Anche in questo caso da non confondere con il D.Lgs. 472/1997.