

**STUDIO ASSOCIATO SANTECECCHI**  
**CONSULENZA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

---

Via C. Colombo, 436 – 00145 ROMA  
Tel. 06/5416800 – 06/5416801 – Fax 06/59601838  
Mail: [info@studiosantececchi.it](mailto:info@studiosantececchi.it)  
PEC : [studiosantececchi@legalmail.it](mailto:studiosantececchi@legalmail.it)

---

Roma, 09 febbraio 2015

Circolare n. 3/2015

Ai Sigg. Clienti  
Loro Sedi

---

**OGGETTO:                   *Novità in tema di ravvedimento operoso***

- Con la L. 190/2014 è stato riformato l'istituto del ravvedimento operoso.
- L'art. 13 del DLgs 472/97 disciplina l'istituto del "ravvedimento operoso" che consente all'autore di omissioni o di irregolarità, commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie, di rimediарvi spontaneamente, fruendo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative.
- Queste le novità principali:
  - possono essere oggetto di ravvedimento i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate;
  - le omissioni o irregolarità possono essere sanate senza più alcun limite temporale;
  - la riduzione della sanzione varia a seconda del tempo entro cui l'irregolarità viene sanata;
  - viene eliminata la preclusione all'utilizzo dell'istituto, precedentemente prevista, derivante dall'avvio di controlli di natura fiscale.

- Affinché il ravvedimento operoso esplichi gli effetti di regolarizzazione della violazione, il contribuente o sostituto d'imposta deve, a seconda delle ipotesi:
  - effettuare il versamento delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni previste per la specifica violazione nonché dei relativi interessi legali;
  - presentare la dichiarazione omessa;
  - inviare una eventuale dichiarazione sostitutiva di quella presentata.

- Le modifiche sopra riportate vanno di pari passo con l'abrogazione, a partire dal 2016 e sempre ad opera della L. 190/2014, di alcuni istituti deflativi del contenzioso, ovvero:
  - l'adesione ai "PVC";
  - l'adesione agli inviti al contraddittorio;
  - l'acquiescenza "rinforzata".

i quali consentivano la definizione della vertenza in un momento antecedente alla notifica dell'atto impositivo.

Solo per il 2015, considerato quale periodo di transizione, è ancora consentito fuire sia del ravvedimento operoso che dei predetti istituti deflattivi.

- La principale differenza tra tali istituti e il ravvedimento operoso risiede nel fatto che, nei primi, è necessaria l'accettazione integrale dei rilievi dell'Erario su tutte le imposte e tutte le annualità oggetto dell'atto che si definisce, mentre nel ravvedimento è il contribuente che decide quali e quante violazioni sanare.
- L'art. 13 del DLgs. 472/97, così come modificato dalla L. 190/2014, stabilisce che la sanzione è ridotta:
  - limitatamente alle violazioni sui versamenti, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro trenta giorni dalla scadenza, con ulteriore riduzione a 1/15 per giorno di ritardo se questo non è superiore a 14 giorni (lett. a) combinata con l'art. 13 del DLgs. 471/97);
  - per tutte le violazioni sanabili, a 1/9 del minimo, se il ravvedimento avviene entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista

una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione (lett. a-bis), introdotta dalla L. 190/2014);

- per tutte le violazioni, a 1/8 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione (lett. b);
  - solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/7 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro due anni dalla violazione (lett. b-bis), introdotta dalla L. 190/2014);
  - solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/6 del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre due anni dalla violazione (lett. b-ter), introdotta dalla L. 190/2014);
  - solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni con l'eccezione di alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali, a 1/5 del minimo se avviene dopo il "PVC" (lett. b-quater), introdotta dalla L. 190/2014;
  - limitatamente all'omessa dichiarazione, a 1/10 del minimo se avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione (lett. c).
- La L. 190/2014 non contiene disposizioni relative alla sua decorrenza, per cui, trattandosi di norma procedimentale, essa dovrebbe trovare applicazione anche alle violazioni commesse negli anni antecedenti, sempre che non sia stato notificato già l'atto impositivo.
- Ai fini del ravvedimento operoso il contribuente non può tenere in considerazione il cumulo giuridico e la continuazione (C.M. 17.5.2000 n. 98 e circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28).

- L'esecuzione del ravvedimento operoso rappresenta una circostanza attenuante sul versante penale: infatti, ai sensi dell'art. 13 del DLgs 74/2000, le pene contemplate per i reati fiscali "sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12", qualora il contribuente provveda all'estinzione dei debiti tributari mediante pagamento "prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado", anche "a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie". Il secondo comma sancisce che "a tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1".
- A differenza di quanto accadeva in passato, a partire dal 2015, con riferimento i soli tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate (imposte sui redditi e relative addizionali, IRAP, IVA, ritenute fiscali, imposte d'atto, canone RAI, contributo di solidarietà), l'inizio di un controllo fiscale non osta al ravvedimento operoso, che invece resta inibito in caso di notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, o ricevimento di una comunicazione bonaria scaturente da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione (art. 36 bis e 36 ter del DPR 600/1973 e 54 bis del DPR 633/1972).

In merito ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, si rammenta che, se è vero che la consegna del "PVC" non osta al ravvedimento, essa causa il decremento della riduzione della sanzione a 1/5 del minimo ex lett. b-quater) dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

- Gli interessi moratori maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni.

In caso di variazione del tasso legale, il calcolo degli interessi deve essere effettuato pro rata temporis, sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi.

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, del DLgs 472/97, "la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi".

Il disposto normativo è chiaro, per cui se il contribuente intende sanare violazioni a cui non è associata evasione d'imposta, non occorre versare interessi.

Rimaniamo a Vostra completa disposizione per qualunque ulteriore informazione e nel frattempo Vi inviamo distinti saluti.

Studio Associato Santececchi