

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il ravvedimento operoso dell'imposta di registro

di Sandro Cerato

L'istituto del **ravvedimento operoso**, contenuto nell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/97, è uno strumento tipicamente utilizzato dai contribuenti per **regolarizzare violazioni tributarie** riguardanti gli omessi versamento o le infedeli dichiarazioni al fine di evitare che tali violazioni siano constatate dall'Amministrazione Finanziaria con l'applicazione delle sanzioni in misura ordinaria. L'**adempimento spontaneo del contribuente**, infatti, consente allo stesso di sanare l'irregolarità **fruendo di una sanzione ridotta** graduata in funzione del momento in cui avviene il ravvedimento (**1/10 del minimo edittale** se la regolarizzazione avviene entro 30 giorni, ovvero **1/8 del minimo edittale** se la regolarizzazione avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione), nonché degli interessi calcolati al saggio legale (1% a partire dal 1° gennaio 2014).

Nella prassi operativa, **il ravvedimento operoso è utilizzato il più delle volte per sanare l'omesso versamento dei tributi alle scadenze previste** (Iva periodica, saldi e acconti delle imposte sui redditi, ecc.), ben sapendo che la sanzione ridotta può rappresentare un "costo" non troppo elevato a fronte del ritardato adempimento. L'istituto in questione può essere utilizzato non solo per **sanare le violazioni riguardanti i tributi che derivano da una dichiarazione periodica** (modello Unico, dichiarazione Iva, ecc.), ma anche per regolarizzare i tributi liquidati direttamente dagli Uffici e come tali non derivanti da una dichiarazione periodica, primo tra tutti **l'imposta di registro**. Tale tributo, infatti, qualificandosi come imposta d'atto, è normalmente liquidato dall'Ufficio a seguito della presentazione per la registrazione degli atti formati per iscritto ed anche in tale ambito possono emergere successive **violazioni riguardanti la corretta determinazione della base imponibile**. La modalità di regolarizzazione di tale imposta, tuttavia, è differente a seconda delle modalità di liquidazione del tributo, potendosi distinguere due ipotesi:

- **l'imposta è liquidata dal contribuente**, come avviene ad esempio per i contratti di locazione di immobili che devono essere registrati entro 30 giorni dalla data di sottoscrizione degli stessi. In tal caso, la violazione relativa alla richiesta di registrazione oltre il termine può essere sanata versando l'imposta maggiorata degli interessi e della sanzione ridotta (pari al 15%, ossia 1/8 del 120%), nonché presentando all'Ufficio la richiesta di registrazione tardiva;
- **l'imposta è liquidata dall'Ufficio**, come avviene ad esempio in tutti quei casi in cui il contribuente abbia dichiarato nell'atto o nella dichiarazione una base imponibile non congrua. In tal caso, la procedura da seguire è quella indicata nel comma 3 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/97, secondo cui il contribuente può rimediare alla violazione

commessa **presentando spontaneamente all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione integrativa di valore** entro un anno dalla data in cui è stata realizzata l'infrazione, a seguito della quale **l'Ufficio provvede a notificare alla parte apposito avviso di liquidazione della maggiore imposta**, degli interessi legali nonché della sanzione. Tale sanzione è ridotta se il contribuente provvede al pagamento di quanto richiesto entro il termine di sessanta giorni, pena la decadenza dal ravvedimento operoso e conseguente applicazione delle sanzioni in misura piena (**circolare n. 192/E/98**).

Tale ultima modalità di ravvedimento operoso, richiesto dal contribuente e liquidato dall'Ufficio, è stata confermata **anche in presenza di decadenza dall'agevolazione "prima casa"** per mancato rispetto del termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile. In tale ipotesi, una volta spirato il termine, ma prima di un'attività accertativa dell'Ufficio, il contribuente può segnalare spontaneamente all'Ufficio il fatto e richiedere la liquidazione della maggiore imposta dovuta con la sanzione ridotta (**risoluzione n. 105/E/2011**).