

ISTITUTI DEFLATTIVI

Ravvedimento operoso: ancora qualche dubbio

di **Giovanni Valcarenghi**

A decorrere dal periodo 2015 (anche in relazione e violazioni commesse nelle annualità passate) il volto del **ravvedimento operoso** di cui **all'articolo 13 del decreto 472/1997** (per i soli tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate) è stato profondamente innovato ad opera della legge di stabilità.

In sostanza:

- sono state rimosse gran parte delle **cause ostative** in precedenza presenti;
- si è provveduto ad **ampliare le fattispecie** previste dalla norma, cosicché si è determinata la presenza di una più ampia scalettatura di ipotesi legate al ritardo con cui si provvede al rimedio;
- si è programmata (sia pure dal 2016) **l'abrogazione di alcuni istituti deflattivi** che rischiavano di trovarsi in sovrapposizione con le nuove previsioni di ravvedimento.

La materia in analisi è stata approfondita da **Assonime con la circolare 15/2015**, all'interno della quale è stata evidenziata una possibile anomalia delle nuove disposizioni, che avevamo avuto già modo di evidenziare durante i lavori del Master Breve da poco concluso.

Si tratta della casistica corrispondente alla **lettera a-bis)** dell'articolo 13 che, in particolare, assegna una riduzione ad 1/9 della sanzione *“se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni [...] avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore”*.

Al riguardo, va innanzitutto riscontrata la **correttezza** di tale previsione a livello sistematico, in quanto (stavolta per la generalità dei tributi, e non solo per quelli amministrati dalla Agenzia delle Entrate) è stato previsto un termine intermedio (90 giorni) rispetto a quelli previsti dalle lettere a) [30 giorni dalla scadenza del versamento, con riduzione della sanzione ad 1/10] e b) [termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, con riduzione della sanzione ad 1/8], accompagnato dalla applicazione di una riduzione intermedia della sanzione (ad 1/9), che determina la presenza di una partizione di un termine temporale molto ampio.

Ciò rappresenta un evidente **incentivo**, per il contribuente, a regolarizzare in modo più veloce la propria posizione, per il semplice motivo che si evidenzia un beneficio nella riduzione della sanzione e non solo un mero risparmio negli interessi.

Ma, scendendo nell'aspetto tecnico della nuova previsione (individuazione della fattispecie), Assonime osserva che *“il riferimento al termine di presentazione della dichiarazione, per i c.d. tributi periodici, appare tuttavia fuorviante, ove si consideri che in questo modo si giungerebbe, in taluni casi, al risultato di **riconoscere uno sconto sulle sanzioni maggiore a quei contribuenti che si attivano più tardi rispetto ad altri**”*.

Per chiarire il concetto, la circolare presenta un esempio che può essere facilmente ricordato con gli adempimenti connessi alle imminenti dichiarazioni dei redditi.

Ove un contribuente non dovesse versare in modo tempestivo la seconda rata degli acconti IRES dovuti per l'anno 2015 (scadenza 30 novembre 2015) e volesse ipotizzare l'applicazione del ravvedimento, si avrebbe:

- provvedendo nel periodo 3/10/2016 – 2/1/2017 (e, cioè, ai sensi della nuova previsione di cui alla lettera a-bis) entro i novanta giorni successivi al termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione): riduzione della sanzione ad 1/9;
- provvedendo entro il 3/10/2016 (e, cioè, ai sensi della lettera b), entro termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione) godranno di un beneficio minore, corrispondente ad una riduzione ad 1/8 della sanzione.

Appare evidente la **stortura**, che non può essere voluta dalla norma, della assegnazione di un beneficio minore al soggetto che si sia attivato con maggiore tempestività (seconda ipotesi) rispetto ad un altro (prima ipotesi).

Non pare dunque possibile, ed in tal senso si registra l'autorevole avallo di Assonime, applicare in modo asettico le indicazioni normative, dovendosi applicare una interpretazione adeguatrice delle stesse, tesa a legare il termine dei 90 giorni previsto dalla norma al momento del prodursi dell'inadempimento (data di originaria scadenza del versamento).

Nell'esempio di cui sopra, dunque, le possibili applicazioni del ravvedimento per il tardivo versamento della seconda rata di acconto del 2015 dovrebbero essere così configurate:

- ravvedimento nei 30 giorni successivi al 30 novembre, con riduzione della sanzione del 30% ad 1/10 (con eventuale ulteriore beneficio se il rimedio viene posto in essere nei primi 14 giorni dalla originaria scadenza);
- ravvedimento **nei 90 giorni successivi al 30 novembre**, con riduzione della sanzione **del 30% ad 1/9**;
- ravvedimento entro il termine di presentazione di Unico 2016, con riduzione della sanzione del 30% ad 1/8.

Rimaniamo solo in attesa di una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

