

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il ravvedimento delle violazioni da monitoraggio fiscale

di **Alessandro Bonuzzi**

La **Fondazione Nazionale dei Commercialisti**, con la **circolare del 15 luglio 2015**, ha esaminato l'innovato istituto del **ravvedimento operoso** con riferimento alle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale. In particolare, il contributo ha indagato se tali violazioni siano o meno riconducibili tra quelle relative ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** potendo quindi accedere alle nuove lettere b-bis), b-ter) e b-quater) dell'art.13 del D.Lgs. 472/1997.

Vale la pena ricordare come dal 1990 il modulo RW è diventato un **quadro della dichiarazione** dei redditi che deve essere compilato da persone fisiche, da società semplici e enti equiparati nonché da enti non commerciali residenti che detengono **investimenti all'estero** (immobili) o **attività finanziarie estere** a titolo di proprietà o in forza di altro diritto reale di godimento suscettibile di produrre redditi imponibili in base alla legislazione nazionale.

Il documento oggetto di analisi chiarisce fin da subito che prassi e giurisprudenza hanno da tempo affermato la **natura tributaria delle sanzioni da omessa/irregolare compilazione del quadro RW**; ne deriva che a queste sanzioni può di certo applicarsi l'istituto del **ravvedimento operoso**. In particolare, i principali provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate che si sono espressi sul tema sono i seguenti: circolare n.48/E/2009, circolare n.49/E/2009, circolare n.11/E/2010 e circolare n. 45/E/2010.

Sulla scorta di tale principio è quindi pacifica la possibilità di applicare alle sanzioni derivanti da violazioni da monitoraggio fiscale le riduzioni previste dalle **lettere b) e c)** del comma 1 dell'art.13 del D.Lgs. n.471/97. Nello specifico:

1. l'ipotesi di cui alla lettera c) opera quando il contribuente non ha presentato la dichiarazione dei redditi entro il 30 settembre ma procede a sanare l'omissione entro 90 giorni (cd. **dichiarazione tardiva**) oppure quando egli ha presentato la dichiarazione nel termine ordinario senza però il modulo RW o con il modulo RW incompleto provvedendo entro i successivi 90 giorni a presentare la **dichiarazione integrativa** per sanare l'errore. In entrambi i casi le sanzioni sarebbero ridotte a 1/10 del minimo. Occorre in tal senso evidenziare che a parere della Fondazione tale modo di operare deve ritenersi tutt'ora valido *"anche in seguito all'introduzione della nuova lettera a-bis) del predetto articolo 13 ... se così non fosse si avrebbe l'illogica nonché irrazionale conseguenza che un comportamento meno grave (dichiarazione integrativa entro 90 giorni) determinerebbe, in sede di ravvedimento, un trattamento sanzionatorio deteriore (riduzione a 1/9) rispetto a quello applicabile (riduzione a 1/10) per il caso dell'omissione della*

dichiarazione seguita dalla presentazione di una dichiarazione tardiva entro 90 giorni dal termine di scadenza originario”;

2. l'ipotesi di cui alla lettera b) opera, invece, quando il contribuente, avendo presentato nel termine ordinario una dichiarazione errata, presenta una **dichiarazione integrativa oltre il termine di 90 giorni** dal 30 settembre ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. In questo caso, usufruendo del ravvedimento, la sanzione sarebbe ridotta a 1/8 del minimo.

Sempre con riferimento alle violazioni da monitoraggio fiscale, la circolare della Fondazione si interroga poi sulla possibilità di avvalersi, per le relative sanzioni, del ravvedimento operoso ai sensi delle **nuove lettere b-bis), b-ter) e b-quater)** applicabili ai soli **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, fornendo **parere positivo**.

Il dubbio nasce dal fatto che trattasi di “*violazioni concernenti adempimenti la cui finalità è quella di monitorare gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero*” e non di violazioni sostanziali che incidono sulla determinazione o sul pagamento dei tributi.

Tuttavia, secondo la Fondazione, “*alla conclusione che i nuovi commi 1-bis e 1-ter dell'art.13 del D.Lgs. n.472/97, laddove stabiliscano l'applicabilità delle disposizioni di cui alle citate lettere b-bis), b-ter) e b-quater) ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, non volessero circoscrivere l'ambito soggettivo di operatività di queste ultime alle sole violazioni di carattere sostanziale, ma abbiano inteso far riferimento a qualsivoglia tipo di violazione, anche non collegata al tributo, sembra potersi pervenire in considerazione dell'ingiustificabile **disparità di trattamento** che verrebbe altrimenti a crearsi tra violazioni da monitoraggio alle quali è associato il recupero di una maggiore imposta rispetto a quelle in cui detto recupero non si realizzi. Se, infatti, non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che le nuove lettere trovino applicazione nelle ipotesi più gravi da irregolarità/omissioni da cui consegue anche il recupero di imposte derivanti da redditi non dichiarati ..., a maggior ragione queste ultime dovrebbero trovare applicazione nel caso meno grave di violazioni solo formali che non importano il recupero né di tributi, né di interessi”.*

Pertanto, in base a tale interpretazione, appare ragionevole ritenere che sia possibile regolarizzare le violazioni da monitoraggio – sino alla notifica dell'atto di accertamento o di liquidazione – ai sensi

1. della **lettere b-bis)** dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/7** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione,
2. della **lettera b-ter)** dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/6** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e fino alla decadenza dal potere di accertamento da parte degli uffici,

3. della **lettere b-quater**) dell'art.13, secondo cui la sanzione è **ridotta a 1/5** del minimo se la dichiarazione integrativa viene presentata successivamente alla constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. n.4/1929.

In tutti e tre i casi, presupposto indispensabile per fruire del ravvedimento è la valida presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta considerato.