

ACCERTAMENTO

Ravvedimento operoso da coordinare con lo schema d'atto e l'adesione

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

L'istituto del **ravvedimento operoso** previsto dall'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), è il **primario**, fondamentale **meccanismo di definizione** delle controversie, potenziali o *in fieri*, con l'**ente impositore**, consistendo nella possibilità data ai contribuenti di **regolarizzare in maniera autonoma omessi o insufficienti** versamenti derivanti da errori e **irregolarità negli adempimenti dichiarativi e fiscali** in genere, mediante il **pagamento spontaneo delle imposte dovute, degli interessi legali e delle sanzioni**, queste ultime significativamente ridotte a titolo di "*premialità*" (l'ordinamento riconosce uno "scarico" di sanzione al contribuente, per effetto del riversamento spontaneo del *quantum*, stante lo speculare "scarico" di aggravio sul sistema amministrativo e giudiziale nel suo complesso).

L'innovativo assetto dell'istituto del ravvedimento, come significativamente novellato dall'[articolo 3, D.Lgs. 87/2024](#), di riforma del sistema sanzionatorio tributario, merita attenzione con particolare riguardo alle **nuove regole applicabili nel caso della sua attivazione a controlli fiscali in corso**.

Al riguardo, s'impongono **due precisazioni**.

In primo luogo, è bene notare come sia rimasta **immutata la regola** di cui ai [commi 1 e 1-ter dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), per cui il ravvedimento operoso **è precluso dall'avvio del controllo fiscale** nei soli casi dei tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate, dai tributi doganali e dalle accise. Il ravvedimento, quindi, **sarà inattivabile in ambito di tassazione locale**, a seguito per esempio di **notifica di questionari o di inviti a comparire riguardanti i tributi locali**; mentre, **per i tributi erariali**, si conferma che il ricorso all'istituto **sarà sempre possibile**, almeno **fino alla notifica dell'atto dell'imposizione** (avviso di accertamento o di liquidazione) ovvero **dell'avviso bonario derivante da controlli di liquidazione o formali**.

In secondo luogo, è da sottolineare come le novellate regole, funzionali a coordinare il ravvedimento con il nuovo e altrettanto basilare **istituto del contraddittorio preventivo**, di cui

all'[articolo 6-bis, Statuto del contribuente](#), come dettate alle nuove lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) del [comma 1 dell'articolo 13](#) citato, saranno applicabili **esclusivamente alle violazioni poste in essere successivamente alla data del 1° settembre 2024**, coerentemente a quanto previsto in proposito dall'[articolo 5, D.Lgs. 87/2024](#), di riforma: venendosi così a imporre la coesistenza, almeno sul piano teorico, di un **vero e proprio “doppio binario ravvedimentale”**, a fronte della notifica di schemi d'atto concernenti identiche violazioni, poste in essere **prima o dopo la data del 1° settembre 2024**.

Fermo tale quadro, concentrandosi per ora sulle sole **violazioni commesse post 1° settembre 2024**, si noti come le condizioni del ravvedimento verranno a mutare a seconda delle **tre possibili tipologie di casi** in cui sarà dato incorrere, in relazione alla presenza, o all'assenza, di **uno schema d'atto**.

Nel primo caso, cioè laddove **non risulti ancora comunicato lo schema d'atto**, ma già emesso un verbale di constatazione, cui non sia stata prestata adesione ai sensi dell'[articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#), il contribuente sarà ammesso al ravvedimento, con **riduzione delle sanzioni nella misura di 1/5 del minimo edittale**, ai sensi della nuova lettera b-quater) del [comma 1 dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#). Si tratta, evidentemente, di **un'opzione peggiorativa**, in termini di carico sanzionatorio, rispetto alla **scelta di aderire al PVC**, che implica la più consistente riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo, ex [articolo 5-quater, comma 6, D.Lgs. 218/1997](#) (e che ammette, particolare molto importante, la possibilità di pagare ratealmente, mentre nel ravvedimento ciò non è dato). Di converso, il **contribuente che opti per il ravvedimento ha sempre la possibilità**, nel caso, **di definire alcuni soltanto dei rilievi in gioco**, mentre l'oggetto dell'adesione al PVC non può che **essere il contenuto integrale del medesimo**.

Venendo al secondo caso, ossia quello, in assenza di alcun PVC, **d'intervenuta comunicazione di uno schema d'atto**, se il contribuente non presenta istanza di accertamento con adesione (nei 30 giorni dallo schema, ex [articolo 6, comma 2-bis, D.Lgs. 218/1997](#)), la rinnovata lettera b-ter) del [comma 1 dell'articolo 13](#) ammette il ravvedimento con **riduzione della sanzione a 1/6 del minimo**.

Infine, nel terzo caso, ossia quello dell'**emissione tanto di un PVC**, quanto di uno **schema d'atto**, nell'ipotesi in cui nuovamente il contribuente non richieda l'adesione, la nuova lettera b-quinquies) del [comma 1 dell'articolo 13](#) consente il **ravvedimento con la riduzione della sanzione a 1/4 del minimo**.

Emerge quindi, dal quadro normativo come novellato, che, per le **violazioni successive al 1° settembre 2024**, il ravvedimento operoso **non è ammesso se è presentata istanza di accertamento con adesione nei 30 giorni dallo schema d'atto** (così come se è presentata la comunicazione dell'adesione al PVC). Se ne deduce allora che, **per tutti i casi di violazione precedenti al 1° settembre 2024**, la **presentazione di un'istanza di adesione post schema d'atto non è ostativa al ravvedimento operoso**: potendosi allora, idealmente, concordare con l'Ufficio una **linea di adesione**, per poi ravvedere gli importi come concordati, con la riduzione delle sanzioni da ravvedimento operoso **secondo le regole applicabili ante riforma**.

