



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Convegno annuale CODIS – Agenzia delle Entrate

IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

Paolo Bifulco

Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano

Aula Magna Collegio Ghislieri, Pavia - 28 maggio 2015



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Il nuovo ravvedimento operoso

1. SINTESI DEL NUOVO QUADRO NORMATIVO

Art. 1, commi 637-639, legge 23 dicembre 2014 n. 190 (legge di stabilità 2015):

Modifica dell'istituto del ravvedimento operoso

I contribuenti possono regolarizzare gli errori ed omissioni relativi ai tributi (amministrati dall'Agenzia delle Entrate) senza alcun limite di tempo, sino a quando non vengano raggiunti da un atto formale di accertamento o liquidazione.

La riduzione delle sanzioni conseguente alla regolarizzazione varia in ragione del momento in cui la regolarizzazione è posta in essere, variando da un massimo di un decimo ad un minimo di un quinto

1. SINTESI DEL NUOVO QUADRO NORMATIVO

L'intervento si colloca nel progetto di un **nuovo rapporto** tra fisco e contribuenti, improntato alla collaborazione reciproca (commi 634-636).

Nuovi ruoli:

Amministrazione Finanziaria: mettere a disposizione dei contribuenti elementi e informazioni che consentano a questi di adempiere correttamente in sede di predisposizione delle dichiarazioni e di regolarizzare eventuali errori commessi

Contribuenti: utilizzare elementi e informazioni messe a disposizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria per porre in essere comportamenti trasparenti, nell'ottica del corretto adempimento degli obblighi tributari

1. SINTESI DEL NUOVO QUADRO NORMATIVO

In tale ambito, l'intervento normativo mira ad eliminare le limitazioni all'utilizzo del ravvedimento operoso:

Limiti temporali

Cause ostative (inizio attività di verifica)

Coerentemente con il nuovo quadro normativo, abrogazione degli istituti deflattivi del contenzioso che prevedevano riduzione delle sanzioni in caso di adesione alle risultanze emergenti da inviti al contraddittorio e da processi verbali di constatazione (ma previsione di regime transitorio)

2. TERMINI E RIDUZIONI SANZIONATORIE

Art. 13, comma 1, d.lgs. n. 472/97

Riduzione della sanzione applicabile a tutti i tributi

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, 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;

2. TERMINI E RIDUZIONI SANZIONATORIE

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore

2. TERMINI E RIDUZIONI SANZIONATORIE

Riduzione della sanzione applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (art. 13, comma 1-bis, d.lgs. n. 472/97)

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore.

2. TERMINI E RIDUZIONI SANZIONATORIE

Sono quindi esclusi dalle riduzioni previste dalle lettere b-bis) e b-ter):

- Tributi gestiti dai Comuni (IMU, TASI, TARI);
- Tributi gestiti da Agenzia delle Dogane (accise e dazi doganali).

3. CAUSE OSTATIVE (PRECLUSIONI)

Inoltre (comma 1-ter), **per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** non opera la preclusione prevista dal comma 1, secondo la quale non è possibile accedere all'istituto del ravvedimento qualora:

- la violazione sia stata già constatata; e comunque
- siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Ricorrendo le predette circostanze la regolarizzazione potrà avvenire secondo la nuova fattispecie prevista dalla lettera b-quater), quindi con riduzione ad un quinto del minimo.

3. CAUSE OSTATIVE (PRECLUSIONI)

L'accesso all'istituto è precluso solo se sono stati notificati atti di accertamento o liquidazione, comprese le comunicazioni ex artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/73 e ex art. 54-bis del DPR n. 633/72.

A tale proposito:

- la preclusione opera con riferimento (solo) con riferimento alle violazioni accertate o liquidate ed alle irregolarità riscontrate nell'ambito delle comunicazioni (cfr. AdE, CM n. 6/2015);
- relativamente alle comunicazioni (artt. 36-bis e 36-ter DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72), è ragionevole ritenere che la preclusione operi non dalla notifica della richiesta documenti bensì dalla notifica dell'esito del controllo (sul punto Assonime, circolare n. 15/2015, pag. 15)

4. LA DICHIARAZIONE TARDIVA

Anche nel nuovo istituto permane invariata, quale fattispecie residuale, la c.d. dichiarazione tardiva, ovvero la dichiarazione presentata successivamente al termine di legge ma con un ritardo non superiore di 90 giorni rispetto a tale termine. In tale fattispecie (lett. c), la sanzione per omessa dichiarazione viene ridotta ad un decimo del minimo.

5. ALCUNE PROBLEMATICHE INTERPRETATIVE

Assonime (circolare n. 15/2015) e Fondazione Nazionale dei Commercialisti (circolare 15 aprile 2015) individuano talune problematiche interpretative su cui si auspicano chiarimenti da parte dell'AdE

Termini per l'applicazione della fattispecie di cui alla lettera a-bis) in caso di tributi periodici, per evitare penalizzazione nei confronti di contribuenti che regolarizzano prima;

Proroga dei termini per l'accertamento (e liquidazione e controllo formale) decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione (art. 1, comma 640, legge n. 190/2014)

6. ENTRATA IN VIGORE – DISCIPLINA TRANSITORIA

Il nuovo ravvedimento trova applicazione a decorrere dal 1 gennaio 2015.

L'AdE (CM 6/E del 2015) ha precisato che *«nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n 472, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.»*

Contestualmente al nuovo ravvedimento è stata disposta l'abrogazione di taluni istituti deflattivi del contenzioso (l'adesione al PVC e l'adesione agli inviti a comparire). Tale abrogazione non ha efficacia immediata, giacché è stato previsto (comma 638) che detti istituti continuino ad applicarsi agli inviti al contraddittorio ed ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

6. ENTRATA IN VIGORE – DISCIPLINA TRANSITORIA

Conseguenza della coesistenza (nuovo ravvedimento/istituti deflattivi del contenzioso abrogati): il contribuente può scegliere di quale istituto avvalersi.

Pro e contro dei due istituti

Adesione agli inviti a comparire o a PVC:

- riduzione sanzioni a 1/6
- applicazione del cumulo giuridico (art. 12, d.lgs. n. 472/1997)
- possibilità di rateizzare le somme dovute
- calcoli effettuati da parte di AdE
- adesione integrale ai rilievi

6. ENTRATA IN VIGORE – DISCIPLINA TRANSITORIA

Ravvedimento operoso:

- riduzione sanzioni a 1/5
- no applicazione del cumulo giuridico (art. 12, d.lgs. n. 472/1997)
- no possibilità di rateizzare le somme dovute (ma da considerare RM n. 67/2011 e CM n. 27/2013)
- calcoli effettuati da parte del contribuente
- possibilità di scegliere quali rilievi regolarizzare



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Ravvedimento operoso e collaborazione volontaria

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

I due istituti coesisteranno sino al 30/9/2015; ne deriva la possibilità, per i contribuenti, di ricorrere all'uno o all'altro sulla base di una valutazione di convenienza, non solo economica

Elementi per effettuare la valutazione di convenienza

Costi

Possibilità di sanare eventuale omissione della dichiarazione

Cause ostative

Completezza della regolarizzazione

Efficacia penale

Problematiche relative ai c.d. «soggetti collegati»

Raddoppio dei termini per l'accertamento

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Costi

Con la collaborazione volontaria:

- Riduzione (sino) alla metà delle sanzioni
- Determinazione con il cumulo materiale
- Possibilità di definire a un terzo (monitoraggio) e un sesto (altre violazioni)

Ma bisogna considerare anche i costi per la gestione della procedura

Dichiarazione omessa

Non regolarizzabile con il ravvedimento operoso

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Cause ostative

Art. 5-quater, comma 2, d.l. n. 167/1990

La facoltà di accedere alla collaborazione volontaria è preclusa qualora l'autore della violazione abbia avuto la formale conoscenza:

- a) dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- b) dell'inizio di altre attività amministrative di accertamento;
- c) della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione di norme tributarie

La preclusione opera qualora le suddette attività e condizioni siano relative all'ambito oggettivo delle procedure (CM 10/2015)

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Completezza della regolarizzazione

- Principio di completezza della collaborazione volontaria
- Inoltre, in caso di collaborazione volontaria internazionale vanno sempre indicate anche le violazioni domestiche, sia pure limitatamente ai periodi d'imposta in cui sono state commesse le violazioni oggetto di collaborazione volontaria internazionale

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Efficacia penale

Limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria

- a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni;
- b) è esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648-bis e 648-ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma;
- c) le condotte previste dall'articolo 648-ter.1 del codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) sino alla data del 30 settembre 2015

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Problematiche relative ai c.d. «soggetti collegati»

CM 10/2015 (par. 4.1): *«Nella relazione devono essere fornite adeguate informazioni in ordine ai soggetti che presentano un collegamento in relazione alle attività estere oggetto della procedura..»*

Nella sezione I del modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria va indicato il codice fiscale dei «soggetti collegati»

Il caso delle deleghe di firma

Le interrelazioni tra procedura di collaborazione volontaria internazionale e nazionale

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

Raddoppio dei termini per l'accertamento

Ai soli fini dell'applicazione della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento e contestazione, non si applica il raddoppio dei termini di cui all' art. 12, commi 2-bis e 2-ter, del D.l. 78/2009, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge n. 186/2014 (quindi entro il 2/3/2015), lo stato estero black list nel quale sono detenute le attività oggetto di emersione o di rimpatrio abbia stipulato con l'Italia un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni conforme all'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni;

7. VALUTAZIONE DI CONVENIENZA DA PARTE DEI CONTRIBUENTI

- il contribuente rilasci all'intermediario estero l'autorizzazione a trasmettere tutte le informazioni richieste dalle autorità fiscali italiane (c.d. «waiver», allegando una copia controfirmata dall'intermediario finanziario estero alla richiesta di voluntary disclosure;
- in caso di successivo trasferimento delle attività ad altro intermediario estero (localizzato fuori dagli Stati membri dell'UE o dello SEE), il contribuente rilasci analoga autorizzazione (sempre controfirmata e poi trasmessa all'amministrazione) al predetto altro intermediario.