

Circolari per la clientela

Ravvedimento operoso - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

STUDIO PULIANI

Via F. TURATI 10 – 01016 TARQUINIA (VT)
☎ 0039 0766 / 845157 FAX 0766/848558
WWW.STUDIOPULIANI.COM

1 PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 12.10.2016 n. 42, ha fornito alcuni chiarimenti sulle modalità operative del ravvedimento operoso, alla luce della riforma della disciplina delle sanzioni amministrative tributarie, operata con il DLgs. 24.9.2015 n. 158.

Di seguito si segnalano i principali chiarimenti.

2 DICHIARAZIONE TARDIVA

Viene confermata la presa di posizione effettuata con il comunicato stampa 18.12.2015 n. 196, che equipara la dichiarazione tardiva ad una dichiarazione dalla quale non emergono imposte, sanzionata dagli artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97 con un minimo di 250,00 euro.

Il ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, può avvenire solo entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, quindi entro il 29 dicembre se si tratta di dichiarazione dei redditi dei soggetti "solari" (che deve essere presentata entro il 30 settembre).

Pertanto, se si tratta del modello UNICO 2016, che avrebbe dovuto essere presentato entro il 30.9.2016, il termine ultimo per il ravvedimento è il 29.12.2016.

Ai fini del ravvedimento, occorre:

- presentare la dichiarazione omessa;
- pagare la sanzione ridotta di 25,00 euro (un decimo di 250,00 euro) per la tardività;
- pagare le imposte dovute e i relativi interessi legali;
- pagare le sanzioni ridotte concernenti i versamenti del saldo e degli acconti.

Disposizioni non applicabili

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, non sono invece applicabili:

- la sanzione minima di 150,00 euro prevista in caso di presentazione della dichiarazione entro il termine della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (che in sede di ravvedimento comporterebbe un pagamento di 15,00 euro), poiché tale fattispecie riguarda esclusivamente le dichiarazioni "omesse", ossia quelle presentate oltre 90 giorni dalla scadenza del termine e che non sono ravvedibili da parte del contribuente;
- l'art. 7 co. 4-*bis* del DLgs. 472/97, secondo cui "*salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà*", poiché nell'ambito delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, IVA e dei sostituti d'imposta, la fattispecie è già disciplinata dal legislatore.

3 DICHIARAZIONE INFEDELE

In relazione alla dichiarazione infedele, cioè contenente errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale (artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72), occorre distinguere tra:

- la dichiarazione infedele sanata entro i 90 giorni dal termine di presentazione;
- la dichiarazione infedele sanata successivamente.

3.1 DICHIARAZIONE INFEDELE SANATA ENTRO I 90 GIORNI

Viene ribadito l'orientamento del comunicato stampa 18.12.2015 n. 196, secondo cui la dichiarazione infedele sanata entro 90 giorni dal termine di presentazione è equiparata ad una dichiarazione inesatta (art. 8 del DLgs. 471/97).

Pertanto, se si tratta di un modello UNICO 2016, presentato entro il 30.9.2016 ma ad esempio senza indicare uno o più ricavi, il termine per effettuare questo tipo di ravvedimento scade il 29.12.2016.

Ai fini del ravvedimento, occorre:

- ripresentare la dichiarazione correttamente (ad esempio indicando i ricavi omessi);
- versare 27,78 euro (un nono di 250,00 euro) per la violazione dichiarativa;
- pagare le imposte dovute e i relativi interessi legali;
- pagare le sanzioni ridotte concernenti i versamenti del saldo e degli acconti.

3.2 DICHIARAZIONE INFEDELE SANATA DOPO I 90 GIORNI

Dopo che sono decorsi i 90 giorni dal termine di presentazione, la dichiarazione infedele (ad esempio per aver indicato un costo non inerente oppure per aver omesso dei ricavi) può essere oggetto di ravvedimento sino a quando viene notificato l'accertamento.

In tal caso, secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, occorre:

- ripresentare la dichiarazione correttamente;
- pagare le sanzioni rapportate al 90% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotte ad un ottavo, un settimo o un sesto, a seconda di quando avviene il ravvedimento;
- pagare le imposte dovute e i relativi interessi legali.

La suddetta sanzione per la dichiarazione infedele assorbe infatti le violazioni relative ai versamenti; non è quindi necessario corrispondere le sanzioni ridotte concernenti il versamento del saldo e degli acconti.

Violazioni prodromiche

Ove siano state commesse violazioni prodromiche (ad esempio omesse fatturazioni, che di conseguenza hanno dato luogo alla mancata dichiarazione dei ricavi), bisogna invece ravvedere anche tali violazioni, in quanto ogni violazione mantiene la sua autonomia.

3.3 DICHIARAZIONE INFEDELE E ACCONTI D'IMPOSTA

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 18.6.2008 n. 47 (§ 4.2), aveva specificato che se, in sede di ravvedimento operoso, il contribuente presenta una dichiarazione integrativa ad esempio espungendo un costo non inerente, sorge la necessità di ravvedere i carenti versamenti degli acconti che derivano, "a cascata", dalla dichiarazione integrativa.

Con la circ. 12.10.2016 n. 42, l'Agenzia supera espressamente tale posizione, affermando che il ravvedimento sulla violazione dichiarativa non ha, in generale, effetto in merito agli acconti, in quanto la fattispecie dell'insufficiente od omesso versamento dell'acconto:

- si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso;
- è autonoma rispetto alla dichiarazione, che semplicemente ne determina l'ammontare (rileva quindi solo la dichiarazione "vigente" al momento del versamento dell'acconto).

Pertanto, come indicato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 42/2016, nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta dovuta:

- successivamente al termine di versamento del secondo acconto (o dell'acconto in unica soluzione), non potrà essere irrogata la sanzione per carente versamento dell'acconto;
- prima del suddetto termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

4 VERSAMENTO DELLE SANZIONI RIDOTTE SUCCESSIVAMENTE ALL'IMPOSTA

Richiamando la precedente ris. 23.6.2011 n. 67, l'Agenzia delle Entrate conferma che il ravvedimento operoso può avvenire in più momenti, potendosi anche perfezionare un ravvedimento parziale, con pagamento di una parte del debito d'imposta, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

Diversa è invece la situazione in cui il contribuente versa le sole imposte (indicando, quindi, nel modello F24 il solo codice tributo di queste), riservandosi di corrispondere in un successivo momento le sanzioni ridotte e gli interessi legali.

In tal caso, occorre versare:

- gli interessi legali calcolati fino al giorno in cui le imposte sono state versate;
- le sanzioni ridotte, la cui riduzione va però parametrata al momento in cui vengono versate le sanzioni stesse e non al momento, anteriore, in cui sono state versate le imposte (ad esempio, se l'imposta è stata versata dopo 80 giorni dalla scadenza del termine, ma il ravvedimento avviene dopo 150 giorni, le sanzioni sono ridotte ad un ottavo e non ad un nono).

Preclusione del ravvedimento

Bisogna però tenere presente che se, nel frattempo, viene notificato l'avviso bonario o l'accertamento, il ravvedimento è precluso.

5 MODELLO 730

Se il contribuente si accorge di non aver dichiarato un reddito nel modello 730, bisogna necessariamente ovviare a tale situazione mediante il modello UNICO PF.

Pertanto, come indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42:

- se il ravvedimento avviene entro il 30 settembre (data di scadenza per la presentazione del modello UNICO PF), si tratta di una dichiarazione correttiva nei termini, per cui non sussistono violazioni dichiarative, ma solo quelle sul tardivo versamento del saldo e degli acconti, che devono essere oggetto di ravvedimento operoso;
- se è spirato il termine del 30 settembre e il contribuente si ravvede nei successivi 90 giorni (quindi entro il 29 dicembre), rimane ferma la procedura indicata in precedenza (occorre dunque pagare 27,78 euro per la violazione dichiarativa, le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte relative ai versamenti);
- se sono spirati anche i suddetti 90 giorni, occorre ravvedere, mediante le consuete modalità, la violazione da dichiarazione infedele (sanzione del 90% ridotta, versamento delle imposte e degli interessi legali).

Ai fini della regolarizzazione dei versamenti, occorre fare riferimento ai termini stabiliti per le persone fisiche che presentano il modello UNICO.

Rimane sempre necessario presentare il modello UNICO PF, per espungere la violazione commessa nel modello 730.

6 OMESSO VERSAMENTO IVA IN SEDE DI LIQUIDAZIONE PERIODICA

L'Agenzia delle Entrate ha, altresì, fornito indicazioni in merito alla regolarizzazione dell'omesso versamento dell'IVA dovuta in sede di liquidazione periodica, riconoscendo la possibilità di compensazione con il credito IVA emergente dalle liquidazioni successive o dalla dichiarazione annuale.

È infatti possibile sanare la violazione, avvalendosi del ravvedimento operoso:

- tra l'altro, entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno nel corso del quale è stato omesso il versamento periodico, ai sensi della lett. b) dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97;
- corrispondendo la sanzione ridotta del 3,75% dell'importo non versato nei termini (un ottavo della sanzione del 30%), fermo restando il versamento dell'imposta dovuta e degli interessi legali.

6.1 COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

La compensazione del debito IVA periodico, e il conseguente ravvedimento delle sanzioni, possono avvenire utilizzando il credito IVA maturato in un trimestre successivo a quello oggetto della violazione. In tale evenienza è, tuttavia, necessario che il credito sia rimborsabile ai sensi degli artt. 30 e 38-*bis* del DPR 633/72 e preventivamente destinato alla compensazione mediante la presentazione del modello TR.

In tal caso, ha luogo una compensazione "orizzontale" (o "esterna"), che deve essere effettuata mediante il modello F24, poiché il debito IVA periodico è maturato anteriormente al credito IVA trimestrale.

Pertanto, è necessario che il soggetto passivo IVA non superi la soglia annua prevista per le compensazioni nel modello F24.

Inoltre, se l'importo del credito IVA trimestrale da utilizzare in compensazione supera il limite annuo di 5.000,00 euro, la compensazione può avvenire solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del modello TR.

Per la compensazione del credito IVA trimestrale non è, invece, necessaria l'apposizione del visto di conformità sul modello TR (necessaria solo in caso di richiesta di rimborso che determini il superamento del limite annuale di 15.000,00 euro).

6.2 COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA ANNUALE

In assenza dei requisiti per poter utilizzare le eccedenze di credito trimestrale, il ravvedimento dell'omesso versamento periodico può essere effettuato utilizzando in compensazione il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale.

In tal caso, trattandosi sempre di una compensazione "orizzontale" (o "esterna"), poiché il debito IVA periodico è maturato anteriormente al credito IVA annuale:

- la stessa deve essere evidenziata nel modello F24;
- deve essere rispettata la soglia annua prevista per le compensazioni nel modello F24.

Inoltre, qualora il credito IVA annuale da destinare in compensazione sia superiore al limite di 5.000,00 euro, la compensazione può avvenire solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione annuale.

Se viene superato anche il limite di 15.000,00 euro, occorre la preventiva presentazione della dichiarazione annuale con apposizione del visto di conformità.