



Il ravvedimento operoso

Il sistema sanzionatorio Doganale e le novità in materia di Ravvedimento Operoso -

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAVVEDIMENTO OPEROSO COSA E'

Il ravvedimento operoso è un istituto di carattere generale che, al fine di incentivare lo spontaneo adempimento dei doveri fiscali (c.d. "*compliance*"), consente al contribuente che sia incorso in irregolarità tributarie di **sanare la propria posizione** dichiarando redditi ulteriori rispetto a quelli già dichiarati, eseguendo pagamenti omessi o eseguiti in misura insufficiente o, ancora, assolvendo ad altri adempimenti che avrebbero dovuto essere effettuati in precedenza.

A fronte dello **spontaneo pagamento** di quanto dovuto e degli interessi maturati su tali somme, è previsto per il contribuente un effetto premiale consistente nella **riduzione della sanzione** altrimenti irrogabile da parte dell'Amministrazione finanziaria

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAVVEDIMENTO OPEROSO - ORIGINE

E' un istituto mutuato dal diritto penale art. 62 c.p. circostanze attenuanti comuni «

L 'istituto del ravvedimento presenta, altresì, tratti comuni con l'istituto penale del recesso attivo .

Prevede, infatti, l'art. 56 del c.p., rubricato «*Delitto tentato*», ai commi 3 e 4, che: «*Se il colpevole volontariamente desiste dall'azione, soggiace soltanto alla pena per gli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sé un reato diverso. Se volontariamente impedisce l'evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà*».

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAVVEDIMENTO OPEROSO COME STRUMENTO DEFLATTIVO

**IL RAVVEDIMENTO E' DISCIPLINATO DALL ART. 13 DEL D.LGS 471/1997,
PERMETTE AL CONTRIBUENTE ATTRAVERSO IL PAGAMENTO DI UNA
SANZIONE RIDOTTA RISPETTO A QUELLA ORDINARIA DI DEFINIRE LE
OMISSIONI OVVERO GLI ERRORI COMMESSI NELL'ADEMPIMENTO DI
DISPOSIZIONI TRIBUTARIE .**

**TALE ISTITUTO REINTRA TRA I C.D. «ISTITUTI DEFLATTIVI DEL
CONTENZIOSO TRIBUTARIO .**

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMATIVA DI RIFERIMENTO PREVALENTI

LEGGE 408/1990 prima introduzione solo per imposte indirette e IVA

Legge Delega 662/1996 sulla riforma delle sanzioni tributarie non penali

Decreto Lgs. N. 471-472-473/1997. Nuove disposizioni sulle sanzioni

D. Lgs 472/1997 Art. 13 ravvedimento operoso come disposizione organica e sistematica

Legge 190/2014 (c.d. Legge di Stabilità 2015)

D. Lgs 158/2015 convertito dalla Legge 208/2015 (legge di Stabilità 2016)

D. L. 193/2016 convertito in Legge 225/2016

D. L. 124/2019 convertito in Legge 157/2019 (legge di Bilancio 2020)

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

LEGGE 190/2014 MODIFICHE

Legge 190/2014 (c.d. Legge di Stabilità 2015) ha disposto l'introduzione all'art. 13 delle lettere a bis, b- bis, b - ter, b - quater e l'introduzione dei commi 1 bis, 1 ter e 1 quater.

Con tale modifiche risultano applicate ai tributi dell'Agenzia delle dogane la fattispecie previste dalla lettere a bis) la quale prevede la riduzione della sanzione ad « un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90 giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione , ovvero quando non è prevista dichiarazione periodica , entro 90 gironi dall'omissione o dall'errore»

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

D. LGS. 158/2015 ULTERIORI MODIFICHE

D. Lgs 158/2015 -Legge 208/2015(c.d. Legge di Stabilità 2016) ha disposto ulteriori modifiche al comma 1 dell 'art. 13. e alla lettere a- bis, e 1- bis .

Con tale modifiche è prevista una disciplina di maggior favore per le lievi tardività nei versamenti dei tributi . la sanzione ordinaria pari al 30% dell'imposta omessa o versata in ritardo viene ridotta della metà (15%), nel caso in cui i versamenti siano effettuati con ritardo non superiore ai 90 g dalla scadenza. Inoltre ove il versamento tardivo sia effettuato nei primi 14 giorni dalla scadenza la sanzione di 15% viene ulteriormente ridotta a 1/15 per ogni giorno.

Laddove il contribuente ricorra alla ravvedimento è possibile applicare le riduzioni sanzionatorie modulata in funzione dei tempi di ritardo di cui all'art. 13 .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

D. L. 193/2016 ULTERIORI MODIFICHE

D. L. 193/2016 -Legge 225/2016 (c.d. Legge di Stabilità 2016) ha disposto importanti modifiche per l'Agenzia delle Dogane all' art. 13 prevedendo che le disposizioni di cui al comma 1 lettere b-bis, b-ter, e b – quater si applicano ai tributi dell'amministrazione dell'Agenzia delle Entrate e limitatamente alle lettere b-bis e b-ter ai tributi dell'Agenzia delle Dogane . Inoltre ha modificato il comma 1 ter prevedendo : « la preclusione di cui al comma 1 , primo periodo , salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento non opera neanche per i tributi doganali e le accise amministrati dall'Agenzia delle Dogane e Monopoli «.

Con tale modifiche in sostanza anche per le violazioni doganali l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o i soggetti che abbiano avuto formale conoscenza non costituisce più preclusione al ravvedimento. Unico limite è rappresentato dalla notifica di avvisi di pagamento o atti di accertamento. Viene meno la causa ostativa per accedere al ravvedimento determinata dall'inizio dei controlli da parte dell'Ufficio .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

D. L. 124/2019 ULTERIORI MODIFICHE

D. L. 124/2019 Legge 157/2019 (c.d. Legge di Stabilità 2020) ha disposto ulteriori modifiche, è stata disposta l'abrogazione del comma 1- bis dell'art. 13 in base al quale « le disposizioni di cui al comma 1 , lett. b-bis, b- ter , b- quater si applicano ai tributi dell'Agenzia delle Entrate».

Pertanto oggi per i tributi doganali e accise risultano applicabili oltre le fattispecie già previste del comma 1 , lett. a, a- bis, b, b- bis, b- ter anche le ipotesi di cui alla lettera b- quater a norma del quale la sanzione è ridotta ad un 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e omissioni , anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24/ 1929.

Con tale modifiche pertanto il Ravvedimento risulta applicate integralmente ai tributi dell'Agenzia delle dogane alle violazioni in materia doganale e di accise .

Le nuove regole sul Ravvedimento trovano applicazione sempre che l'Ufficio non abbia perfezionato la notifica di avvisi di pagamento o atti di accertamento .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

LEGGE 190/2014 MODIFICHE

D. L. 124/2019 - è stata prevista l'estensione degli effetti del ravvedimento anche ai **DELITTI DI DICHIARAZIONI FRAUDOLENTA** mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici . La possibilità di ravvedere le dichiarazioni fiscali per rimuovere anche i profili penali della fraudolenza tributaria acconsente di sanare in caso di integrale pagamento del debito le violazioni fiscali integranti delitti .

In tal modo anche condotte caratterizzate da fraudolenza sono regolarizzabili a condizione che intervenga il tempestivo pagamento del tributo .

Il ravvedimento è possibile purchè avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, consentendo l'attenuazione della sanzione penale e la disapplicazione delle pene accessorie per effetto dell'adempimento dell'obbligazione tributaria

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMA ATTUALEMNTTE IN VIGORE - ART. 13 DL LGS 472/97

Comma 1 - La sanzione è ridotta sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

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 novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMA ATTUALEMNTTE IN VIGORE - ART. 13 DL LGS 472/97

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;

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;

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMA ATTUALEMNTTE IN VIGORE - ART. 13 DL LGS 472/97

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;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMA ATTUALMENTE IN VIGORE - ART. 13 DL LGS 472/97

1- bis comma abrogato ;

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni ,verifiche oltre attività amministrative di controllo e accertamento .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

NORMA ATTUALEMNTTE IN VIGORE - ART. 13 DL LGS 472/97

Comma 2 Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonchè al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Comma 3 Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Comma 4 comma abrogato dal d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

Comma 5 Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO - CARATTERISTICHE ESSENZIALI

- **PROPORZIONALITA'**
- **SPONTANEITA'**
- **CONTESTUALITA'**
- **PREMIALITA'**
- **CONTRADDITTORIO**

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

LA RATIO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO -

Si tratta di un istituto premiale, che consente al contribuente che abbia posto in essere una violazione fiscale di rimediarsi *spontaneamente*, beneficiando al contempo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative irrogabili.

Il Ravvedimento operoso svolge una attività di prevenzione della lite tributaria consentendo la realizzazione sia degli interessi del contribuente sia quelli dell'erario: il primo ha la possibilità di regolarizzare la propria posizione usufruendo di un premio previo pagamento spontaneo dei maggiori diritti accertati e relativi interessi; il secondo potrà procedere al recupero del tributo dovuto in maniera rapida eliminando situazioni giuridiche potenzialmente pericolose.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO-RAPPORTI CON IL CODICE DOGANALE

Inizialmente il R.O. non è stato previsto per i tributi dell'Agenzia delle Dogane a seguito del convincimento che le sanzioni doganali – in quanto volte a punire soggetti che con le loro azioni o omissioni arrecano pregiudizio e ingenti danni al bilancio dell'UE – non possano essere ridotte, in termini di valore, in quanto ciò finirebbe con inficiare il principio di legalità connesso alla particolarità delle violazioni doganali cui deve corrispondere la rigidità, anche in termini di valore, delle sanzioni doganali.

Successivamente si è andato a determinare un nuovo orientamento basato sul generale principio di graduazione delle sanzioni amministrative che, unitamente ai principi di proporzionalità ed effettività, viene costantemente ribadito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in conformità a quanto disposto dall'art 42 del C.D.U. (Reg. UE 952/2013) che proprio con riguardo alle sanzioni applicabili alle violazioni della normativa doganale dispone che esse devono essere effettive, proporzionate e dissuasive.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

MODALITA' DI DEFINIZIONE DELLE VIOLAZIONI DOGANALI

- istanza di parte ex art. 20 legge 449/97 .
- ravvedimento operoso in presenza di notifica Processi Verbali di Constatazione , accessi, ispezioni, accertamenti di ufficio. Ex art. 13 D.Lgs 472/97 .
- definizione agevolata ex art. 16 d. Lgs 472/97 dopo notifica atto di irrogazione della sanzione .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

MODALITA' DI DEFINIZIONE DELLE VIOLAZIONI DOGANALI

- mediante istanza di parte, con cui lo stesso dichiarante o il suo rappresentante (rappresentanza diretta e indiretta) chiede alla Dogana, ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs.374/90, di effettuare la revisione dell'accertamento doganale (alias della dichiarazione/bolletta doganale) prima del controllo/revisione d'ufficio, evitando, in tal modo, l'applicazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 20 della Legge 449/97;
- dopo l'intervento della Dogane – accessi/ispezioni/verifiche e/o notifica PVC – ma prima dell'emissione degli atti impositivi, versando la sanzione ridotta nei termini di cui al comma 1 dell'art. 13 integralmente applicabile ai tributi doganali;
- dopo la notifica dell'atto di contestazione/irrogazione sanzioni ex art. 16 del D.Lgs. 472/97, versando – entro 60 gg. dalla notifica dell'atto – 1/3 della sanzione, c.d. definizione agevolata.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAPPORTO CON L'ISTITUTO EXART. 20 L. 449/1997

Le suddette modifiche normative al ravvedimento operoso, non hanno determinato alcuna tacita abrogazione dell'art. 20, comma 4 della L. n. 479/1997, che, con specifico riferimento alle ipotesi di revisione ad istanza di parte delle dichiarazioni doganali, prevede una espressa esimente della sanzioni amministrative doganali.

Si ritiene che, trattandosi di una norma speciale che disciplina, con specifico riferimento all'ambito doganale, la regolarizzazione di eventuali errori ed omissioni commessi dal contribuente, il citato art. 20 continuerà a trovare prevalente applicazione in tutti i casi in cui l'istanza di parte sia cronologicamente anteriore rispetto all'avvenuta conoscenza dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento da parte dell'Ufficio doganale; viceversa, qualora tali attività siano già state iniziate con formale comunicazione alla parte, quest'ultima avrà comunque la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO IN DOGANA : ELEMENTI ESSENZIALI

- Si applica integralmente alle violazioni in materia doganale ed accise con unico limite costituito dalla notifica di avvisi di accertamento e inviti a pagamento .
- E' facoltà di ravvedersi su PVC : la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene dopo la constatazione della violazione da parte dell'Amministrazione al contribuente
- è essenziale che il contribuente spontaneamente si adoperi per eliminare gli errori e le irregolarità e deve eseguire tutti gli adempimenti omessi
- il contribuente deve contestualmente provvedere al pagamento del tributo degli interessi e della sanzione ridotta al fine di usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO E GLI ALTRI STRUMENTI DEFLATTIVI

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario sono i seguenti istituti:

- Autotutela(art.2 quater D.L. 564/1994)
- Accertamento con adesione solo per i tributi amministrati dall' Agenzia delle Entrate (art.1 e ss. D. Lgs 218/1997)
- L'acquiescenza (art.15 D. Lgs. 218/1997)
- Il ravvedimento operoso (art. 13 D. Lgs 472/1997)
- Il reclamo /mediazione tributaria obbligatoria (art. 17 bis D. Lgs 546/1992)
- La conciliazione giudiziale (art. 48 D. Lgs 546/1992).

Tali istituti deflattivi del contenzioso tributario non sono altro che istituti giuridici a disposizione del contribuente per comporre le liti con l'Amministrazione o accelerare il decorso.

In tali casi l'Amministrazione Finanziaria sacrifica il principio generale della intangibilità dell'obbligazione tributaria a favore del contraddittorio tra Erario e contribuente al fine di giungere a forme di estinzione concordata della controversia fiscale .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO E IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

Le norme unionali e nazionali disciplinano chiaramente obbligo di effettuare in contraddittorio con la parte i controlli doganali . Il principio del contraddittorio endo-procedimentale in ambito doganale è stato espresso da una serie di pronunce della Corte di giustizia la più nota la sentenza SOPROPE' c,349/2007 che stabilisce il diritto di esse ascoltati in qualsiasi procedimento. Costituisce ormai un valore di principio fondamentale del diritto dell'UE.

Recepito dal legislatore italiano con decreto liberalizzazioni D.L. 1/2012, pertanto il contraddittorio diviene obbligatorio prima della adozione di ogni provvedimento concernente l'applicazione della normativa doganale da cui possano derivare conseguenze sfavorevoli per il destinatario .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO ACCERTAMENTO IN LINEA

I controlli doganali vengono eseguiti in contraddittorio con la parte.

L'instaurazione del contraddittorio quale modalità per garantire la maggior condivisione possibile delle decisioni adottate, consente inoltre di ridurre le eventuali fasi contenziose.

- Funzione difensiva: quale mezzo di tutela delle ragioni e del diritto di difesa del contribuente;
- Funzione collaborativa: quale strumento per realizzare quel rapporto Fisco/contribuente che risulta utile specie in fase istruttoria, prodromica all'adozione delle decisioni finali.

Quindi, dal 1 maggio 2016 il contraddittorio endo-procedimentale diviene obbligatorio prima della adozione di ogni provvedimento concernente l'applicazione della normativa doganale che può avere conseguenze sfavorevoli per il destinatario .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO ACCERTAMENTO IN LINEA

Il legislatore, inoltre, impone all'A.F. di lasciare al contribuente un congruo termine – in Dogana 30 ex art. 11 del D.Lgs.374/90 per il suo esercizio, prevedendo che «l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

L'art. 12 L. 212/2000– come dottrina e giurisprudenza ormai concordemente spiegano – si inserisce nel quadro generale del principio di difesa, costituzionalmente garantito, che non può essere esercitato solo in sede processuale, ma è volto a garantire al cittadino/contribuente la possibilità di esporre e far valere le proprie ragioni e conoscere le opposte argomentazioni anche nella fase di formazione dell'atto impositivo e/o sanzionatorio.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO ACCERTAMENTO IN LINEA

Il legislatore nazionale è intervenuto con il c.d. Decreto Liberalizzazioni del 2012 – D.L. n. 1/2012, convertito nella Legge 27/2012 – con cui ha novellato l'art. 11 del D.Lgs. 374/90, con l'inserimento (a far data dal 2012) del comma 4/bis che così recita: «Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, **dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi - ispezioni - verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5** «.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO ACCERTAMENTO IN LINEA

Con l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016 (decreto fiscale 225/2016) l'istituto del ravvedimento operoso trova piena applicazione anche in relazione ai tributi doganali.

Fino alla conversione in legge del decreto fiscale 2016, infatti, tale istituto trovava una limitata applicazione alle sole ipotesi di ritardato o omesso pagamento di tributi doganali, il cui versamento, per determinate categorie di soggetti, era consentito in forma periodica e/o differita (**conto di debito**).

Si elimina la preclusione di ricorrere al R.O. per i tributi amministrati gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in tutti i casi in cui fosse stato comunicato al contribuente l'inizio di una attività di accertamento. In tali casi sia che si trattasse di accertamenti «in linea», che di accertamento «a posteriori» al contribuente non rimaneva altro che attendere gli esiti dell'attività accertativa o l'eventuale definizione agevolata. Oggi rimane come unico limite la notifica di avvisi di pagamento e gli atti di accertamento.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO IN SEDE PENALE

Il legislatore ad introdurre profondi cambiamenti con riguardo all'istituto del ravvedimento operoso, con il già citato D.L.124/2019, convertito con modificazioni dalla Legge 157/2019 (Legge di bilancio 2020) prevedendo - all'art. 39, comma 1, lett. q/bis - l'estensione del ravvedimento anche ai **DELITTI DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA** mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici (di cui agli artt. 2 – 3 – 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000).

La possibilità di ravvedere le dichiarazioni fiscali per rimuovere anche i profili penali della fraudolenza tributaria consente in caso di integrale pagamento del debito di sanare violazioni fiscali integranti i citati delitti. In tal modo, quindi, anche le condotte caratterizzate da fraudolenza sono regolarizzabili, a condizione che intervenga il tempestivo pagamento del tributo e relativi interessi .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO IN SEDE PENALE

LA RIFORMA *DE QUA* AMMETTE IL RAVVEDIMENTO ANCHE IN UN MOMENTO SUCCESSIVO ALLA FORMALE CONOSCENZA DELLE INDAGINI, PURCHE' ESSO AVVENGA PRIMA DELLA DICHIARAZIONE DI APERTURA DEL DIBATTIMENTO DI PRIMO GRADO, CONSENTENDO – FUORI DAI CASI DI NON PUNIBILITA'

– L'ATTENUAZIONE DELLA SANZIONE PENALE E LA DISAPPLICAZIONE DELLE PENE ACCESSORIE PER EFFETTO DELL'ADEMPIMENTO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA.

E' ALTRESI' POSSIBILE RAVVEDERSI ANCHE ACCEDENDO AL PATTEGGIAMENTO.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO IN SEDE PENALE

Il Fisco, quindi, non potrà negare l'esperibilità di un ravvedimento operoso per rimuovere errori in una dichiarazione fraudolenta tramite un ravvedimento anche «lunghissimo» art. 13, comma 1, lett. b-ter del D.Lgs. 472/97 ovvero entro i termini ordinari di decadenza dell'accertamento fiscale e «allargato» ovvero dopo l'avvio delle attività di controllo fiscale, ed al contribuente non sarà più preclusa la possibilità di risolvere qualsivoglia infedeltà dichiarativa con la possibilità di definire anche ogni rilievo penale.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

IL RAVVEDIMENTO IN SEDE PENALE

La riforma del ravvedimento datata 2019 ha come obbiettivo preminente quello di valorizzare al massimo livello sia in sede amministrativa che in sede penale la Resipiscenza del contribuente.

In particolare in sede penale il legislatore ha riconosciuto che un ravvedemmo operoso specie se antecedente all'avvio di ogni controllo *elimina in nuce* la possibilità di considerare pericoloso per il patrimonio dello stato il comportamento del contribuente .

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

TERMINI PER RAVVEDERSI

Ai fini del *dies a quo* per il ravvedimento, l'art. 13 in esame fa riferimento a due distinti termini: fisso e mobile. Il primo fa riferimento al termine previsto per la presentazione della dichiarazione periodica; il secondo prende in considerazione la data in cui l'omissione o l'errore è stato commesso. Tale diversificazione è correlata alla distinzione, ancora valida, tra i c.d. «tributi periodici», cui inerisce un obbligo di dichiarazione che si rinnova appunto periodicamente (es. imposte sui redditi, conto debito) e i c.d. «tributi istantanei» che tale obbligo non configurano. I tributi doganali rientrano in tale ultima categoria, atteso che in relazione a tali tributi non è prevista una dichiarazione periodica in quanto ogni dichiarazione doganale costituisce una dichiarazione a sé stante. Il *dies a quo* in ambito doganale è da individuare, pertanto, nella data in cui è stato commesso l'errore o l'omissione.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

TERMINI PER RAVVEDERSI

Per quanto concerne, invece, il termine finale (*dies ad quem*), le numerose modifiche che si sono succedute nel tempo hanno eliminato ogni barriera di tipo temporale ai fini del ricorso al ravvedimento, con l'unico limite rappresentato dalla notifica di «avvisi di pagamento e atti di accertamento». Si parla, infatti, di ravvedimento *sine die*.

Con la lettera b-ter), in particolare, il contribuente ha la possibilità di ricorrere al ravvedimento fino al momento in cui può essere assoggettato ad accertamento, realizzandosi in tal modo la parificazione del termine a disposizione del contribuente per correggere i propri errori e quelli dell'Amministrazione Finanziaria per l'esercizio della propria potestà accertatrice.

Naturalmente, maggiore sarà la rapidità della regolarizzazione, maggiore sarà il trattamento premiale.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

SOGGETTI

Possono accedere al ravvedimento operoso «l'autore» della violazione o «i soggetti solidalmente obbligati». In sostanza tutti coloro che pongono in essere violazioni tributarie ed ogni altro soggetto che risulti implicato, sia esso persona fisica (art. 2 del D.Lgs. n. 472/1997) sia esso persona giuridica (art. 7 del D.L. n. 269/2003, convertito senza modifica da L. n. 326 del 24/11/2003).

Le violazioni possono quindi essere regolarizzate da soggetti che le hanno commesse sia in qualità di autori materiali o coautori, nel caso in cui risultino coinvolti una pluralità di soggetti, sia in qualità di coobbligati in solido.

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione – Sentenza n. 12661 del 09/06/2011

Il ravvedimento operoso si perfeziona mediante l'integrale osservanza degli adempimenti imposti dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, quindi con il pagamento delle maggiori imposte, delle sanzioni sebbene nella misura ridotta nonché degli interessi legali. Ove, invece, il contribuente commetta un errore nella computazione della sanzione irrogabile, il ravvedimento non può ritenersi perfezionato, per cui è legittima la ripresa a tassazione delle sanzioni nella misura dovuta.

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione - Ordinanza n. 14298 del 08/08/2012

Errori di calcolo degli interessi : Ravvedimento nullo.

Il ravvedimento operoso si perfeziona solo se il contribuente versa, nei termini indicati dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, le imposte dovute, le sanzioni ridotte e gli interessi legali.

Il mancato versamento degli interessi legali impedisce il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Tale conclusione non può essere confutata invocando l'art. 10 della L. n. 212/2000, posto che le norme della L. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) non hanno rango superiore alla legge ordinaria; conseguentemente non possono fungere da norme parametro di costituzionalità, né consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse.

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione -Sentenze n.6108 dd.30/03/2016 e n.26545 dd.21/12/2016

La Corte, nel premettere che non ha natura meramente formale la violazione che pregiudichi l'esercizio delle azioni di controllo o incida sulla determinazione dell'imponibile, con riguardo al ravvedimento operoso, ex art. 13 del D.Lgs.472/97, dichiara che esso implica il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della sanzione, sicchè non può essere invocato per ottenere il rimborso di quanto corrisposto a titolo di pagamento delle sanzioni irrogate dall'ufficio.

Si consolida quella giurisprudenza tesa a negare la ripetibilità della sanzione ridotta – e cioè spontaneamente versata dal contribuente – in forza di un sotteso sostanziale riconoscimento della violazione commessa proprio a causa del ricorso alla norma premiale sulla riduzione della sanzione.

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione -Sentenza n. 29299 dd.14.11.2018

Il ravvedimento operoso, implicando il riconoscimento della violazione e della sussistenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, ponendosi, una siffatta istanza, in palese contraddizione con la scelta effettuata dal contribuente. Da qui, la logica conseguenza di negare il rimborso della sanzione versata al contribuente che, avvalendosi dell'istituto, abbia implicitamente riconosciuto la violazione e la sussistenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione.

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione -Sentenza n. 22330 dd.13/09/2018

E' inammissibile il ravvedimento operoso parziale, ex art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, in quanto la norma pone come condizione di perfezionamento della fattispecie sia la regolarizzazione dell'obbligo tributario, che il versamento integrale della sanzione, nella misura ridotta prevista.

Per la Corte, conformemente a quanto già espresso in sentenza n. 19017/2015, il pagamento della sanzione in misura ridotta e degli interessi con il riferimento esclusivo alla quota parte del credito non compensata rende inammissibile l'intero ravvedimento operoso.

Sul punto, particolarmente interessante appare la pronuncia della Corte di cassazione n. 12661/2011 secondo cui “solo l'integrale - e dunque necessariamente esatto – adempimento degli obblighi previsti dal comma 2, dell'art. 13, del D.Lgs. n. 472/1997, consente di beneficiare degli effetti dell'istituto del ravvedimento operoso”

MASSIME GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

Corte di Cassazione -Sez. V, Ordinanza n. 9415 dd.22/05/2020

Nella recente decisione la Corte riconosce che quando l'amministrazione procede mediante atti di contestazione delle sanzioni, unitamente o separatamente dagli atti di accertamento del tributo al quale sono collegate, è sempre ammessa la definizione agevolata (ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997), mentre è escluso il ravvedimento operoso che presuppone la volontarietà del pagamento.

Poiché nel caso in trattazione l'Agenzia aveva riscontrato l'indebita compensazione a seguito di verifiche mirate condotte presso gli uffici della Società ed aveva proceduto alla contestazione della violazione ed irrogazione della sanzione è indubbio che fosse inammissibile il ravvedimento ed inoltre, non avendo la parte esercitato la facoltà di versare spontaneamente le somme necessarie per la definizione agevolata nei termini per proporre ricorso, deve considerarsi decaduta e non può richiedere, in sede giudiziaria, di essere rimessa in termini per effettuare un versamento agevolato che aveva una funzione deflattiva ante iudicium.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RAVVEDIMENTO OPEROSO - CONCORSO DI VIOLAZIONI

Corte di Cassazione -Sez. V, Ordinanza n. 9415 dd.22/05/2020

occorre rilevare come, ai fini del ravvedimento, non trovino applicazione le norme sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in considerazione del fatto che le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli uffici o enti impositori, in sede di irrogazioni di sanzione. Il contribuente, pertanto ravvedendosi è tenuto a regolarizzare distintamente ognisingola violazione commessa mentre nel caso in cui la stessa violazione venga contestata dall'Amministrazione Finanziaria, verrà emessa un'unica sanzione, aumentata secondo le misure stabilite dalla legge (dal quarto al doppio).

Valutazione rimessa al contribuente.



Grazie per la cortese attenzione