



Fisco/2 - In arrivo i primi avvisi telematici per informare di possibili errori nelle dichiarazioni. E debutta così anche il ravvedimento sollecitato

Villa-Ricca da pag. 7

Ecco i primi avvisi telematici per informare di possibili errori presenti nelle dichiarazioni

Anomalie, l'alert arriva via pec

Da correggere le rate di plusvalenze e sopravvenienze

Pagina a cura
DI NORBERTO VILLA

In arrivo i primi avvisi telematici per informare di possibili errori presenti nella dichiarazione. Le dimenticanze nella tassazione di quote di plusvalenze o sopravvenienze rateizzate sono segnalate al contribuente con una pec per consentire (dopo aver effettuato un controllo circa la correttezza della segnalazione) di regolarizzare la propria posizione grazie al ravvedimento operoso (si vedano altri servizi alle pagine 8-9).

Con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate è dato il primo via libera alle previsioni contenute nell'ultima legge di stabilità che consentono all'Agenzia delle entrate di mettere a disposizione del contribuente (e della Guardia di finanza) elementi e informazioni che possano stimolare ad assolvere in autonomia gli obblighi tributari anche in presenza di precedenti errori.

Il provvedimento. Il tutto parte dalle previsioni contenute nell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Tra le altre cose si è previsto che l'Agenzia delle entrate potesse mettere in allarme i contribuenti in presenza di anomalie riscontrate dall'esame delle dichiarazioni. Il segnale d'allerta è visto come un parametro che consente al contribuente stesso di porre rimedio all'anomalia in modo autonomo. Tale previsione si lega a doppio filo con le nuove regole in tema di ravvedimento operoso che hanno prolungato il termine ultimo in cui effettuarlo fino alla scadenza del periodo di accertamento.

Il primo passo è compiuto con il provvedimento 2015/71472

In sintesi	
Art. 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190	Provvedimento Direttore Agenzia entrate 2015/71472
1	Avviso (via pec) di anomalie nella dichiarazione 1011 in tema di plusvalenze e sopravvenienze. Avviso inviato anche a Guardia di finanza
2	Il caso: mancato assoggettamento a tassazione di quote rateizzate
3	Primo passo del contribuente è la verifica della correttezza dell'avviso
4	Il contribuente può chiedere delucidazioni o integrare le informazioni conosciute mediante mail
5	In caso di correttezza dell'avviso il contribuente può correggere la stessa mediante ravvedimento operoso

con cui si dispone che l'Agenzia delle entrate metterà a disposizione dei contribuenti le informazioni riguardanti possibili anomalie, presenti nelle dichiarazioni dei redditi, relative alla corretta indicazione delle quote costanti delle plusvalenze e/o sopravvenienze attive per le quali i contribuenti hanno optato, derogando al regime naturale di tassazione integrale nell'anno di realizzo ai sensi degli articoli 86 e 88 del Tuir, per la rateizzazione fino a un massimo di cinque esercizi.

L'Agenzia delle entrate informerà il contribuente che in presenza di una sua opzione nell'anno X della rateizzazione di una plusvalenza non ha poi individuato nelle dichiarazioni degli anni da X+1 in avanti la tassazione delle quote postergate.

La comunicazione. Il provvedimento specifica nel dettaglio

il contenuto della comunicazione che conterrà oltre al suo numero identificativo:

- modello di dichiarazione presentata relativa all'anno di realizzazione della plusvalenza o sopravvenienza nonché il suo protocollo identificativo e la data di invio;
 - ammontare complessivo della plusvalenza o sopravvenienza attiva realizzata, per la quale si è optato per la rateizzazione in conformità a quanto previsto dagli articoli 86 e 88 del Tuir;
 - numero di rate scelte e ammontare della quota costante;
 - dati relativi alla dichiarazione per il periodo d'imposta 2011, nella quale la quota di competenza risulta parzialmente o totalmente omessa;
 - ammontare della quota di competenza parzialmente o totalmente omessa.
- Dal testo del provvedimento si desume come le prime co-



municazioni riguarderanno le eventuali anomalie individuate nel periodo d'imposta 2011. Pertanto il 2011 sarà l'anno non in cui si è optato per la rateizzazione, ma quello in cui la quota di plusvalenza o rateizzazione non risulta essere stata assoggettata a tassazio-

ne. Le modalità di comunicazioni dovrebbero essere veloci in quanto si prevede l'Agenzia delle entrate trasmetterà la comunicazione via Posta elettronica certificata al di fuori dei casi in cui l'indirizzo Pec risulta non attivo o non registrato nel pubblico elenco, ipotesi in cui si procederà per posta ordinaria. I medesimi dati sono nel contempo inviati anche alla Guardia di finanza. Tale indicazione contenuta nel provvedimento (che segue quanto previsto nella legge di stabilità) permette ancora più di cogliere la finalità di tale previsione. Vi è la volontà di stimolare l'adempimento spontaneo del contribuente concedendo allo stesso la conoscenza delle notizie in possesso dell'amministrazione finanziaria (che potrebbero essere invece usate per far scattare immediatamente rettifiche o accertamenti), ma lo stimolo concesso risulta anche dalla previsione dell'immediato invio della comunicazione anche agli organi deputati ai controlli. Con ciò si può dire che il provvedimento segua passo per passo il contenuto della legge di stabilità e, almeno su questo punto specifico, cerchi di mettere un paletto ad azioni che potrebbero risultare intempestive da parte degli organi di controllo, consentendo un'opzione vantaggiosa al contribuente.

—© Riproduzione riservata—

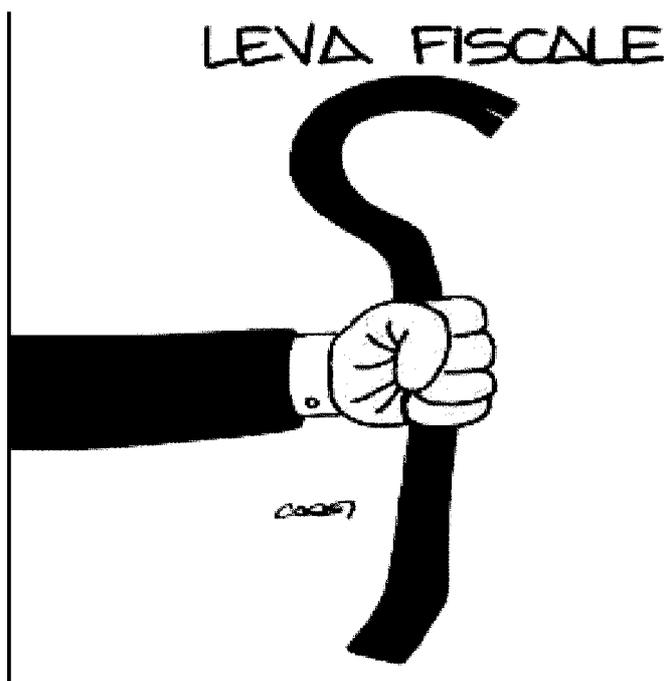
Le informazioni riguardano possibili anomalie relative alla corretta indicazione delle quote costanti delle plusvalenze e/o sopravvenienze attive per le quali i contribuenti hanno optato per la rateizzazione fino a un massimo di cinque esercizi

Secondo step: parola ai contribuenti

Con la comunicazione dell'Agenzia delle entrate la palla passa nelle mani del contribuente. Una volta ricevuto l'avviso telematico il contribuente diviene l'attore principale. Il provvedimento chiarisce che il contribuente (anche mediante gli intermediari abilitati) può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, mediante invio di una e-mail agli indirizzi di posta elettronica dell'Agenzia delle entrate riportati nella comunicazione stessa. Quindi sempre con il canale telematico è possibile instaurare una sorta di contraddittorio (in senso atecnico) che ha come finalità quella di comprendere il reale contenuto della comunicazione e anche però di presentare osservazioni si ritiene nel caso in cui lo stesso non sia, da parte del contribuente, reputato in linea con quanto realmente avvenuto.

Superata la fase di controllo e verificata la correttezza dell'avviso al contribuente è lasciata aperta la strada del ravvedimento. L'avviso telematico non è infatti comunicazione che abbia la forza di interrompere la possibilità di ravvedersi (anzi è proprio questa la sua finalità ultima). Il provvedimento non indica alcuna data

entro cui il contribuente deve offrire la propria risposta alla comunicazione ma perché ciò in realtà non pare necessario. Sarà una sua valutazione di convenienza a guidarlo nelle scelte di comportamento. Di certo di fronte a un avviso «corretto» quella che dovrebbe risultare la migliore è quella del ravvedimento. Ma considerando che lo stesso non ha più limiti temporali (se non quello ultimo della scadenza del termine di accertamento) sarà questo anche il limite per la possibile azione del contribuente, con l'avvertenza che la troppa attesa potrebbe però inciampare nel controllo della anomalia che può trovare nella comunicazione inviata alla guardia di finanza il suo innesto. Un punto che si spera intervenga in modo automatico sarà quello della «correzione» dell'avviso a fronte di un comportamento attivo del contribuente. Infatti se l'avviso è comunicato immediatamente oltre che al contribuente agli organi di controllo si deve auspicare che anche l'eventuale correzione dell'errore da parte del contribuente (ravvedimento operoso) sia subito collegato all'avviso emesso (ma ciò sarà possibile?) al fine di evitare controlli conseguenti all'avviso telematico divenuti ormai privi di interesse.



Primi test sulle disposizioni sulla tax compliance introdotte dalla legge di Stabilità

Violazioni tributarie, debutta il ravvedimento sollecitato

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Debutta il ravvedimento «sollecitato», ossia la possibilità di regolarizzare le violazioni tributarie su segnalazione della stessa amministrazione finanziaria. Con un provvedimento del 25 maggio 2015 (si veda *ItaliaOggi* del 27 maggio), l'Agenzia delle entrate ha individuato le prime fattispecie alle quali si applicheranno le disposizioni volte a favorire la tax compliance introdotte dalla legge di Stabilità 2015, fra cui, appunto, le modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso. A fare da apripista saranno le irregolarità sulla tassazione rateizzata di plusvalenze e sopravvenienze attive commesse nella dichiarazione dei redditi (si vedano articoli a pagina 7): l'Agenzia delle entrate segnalerà ai contribuenti le anomalie riscontrate, per consentire loro di sanare le eventuali violazioni fruendo della riduzione delle sanzioni. È il primo passo del nuovo corso del rapporto fisco-contribuenti tracciato dalla legge 190/2014, che, allo scopo di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea dell'imponibile, stabilisce che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni in proprio possesso a lui riferibili, acquisiti direttamente o ricevuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, ai crediti d'imposta, anche non spettanti, nonché gli elementi e le informazioni utili per una valutazione in ordine ai valori medesimi. Può dunque dirsi che, secondo lo spirito della legge, il fisco gioca a carte scoperte per fare in modo che il contribuente si rimetta in riga da sé, senza aspettare l'azione di accertamento dell'amministrazione finanziaria, stimolando l'autocorrezione con uno sconto sulle sanzioni. Di conseguenza, cambia sensibilmente anche la filosofia del ravvedimento operoso, che perde l'aura della contrizione pseudo-spontanea per diventare più pragmaticamen-

te, nell'ottica dell'economia dei mezzi atti a soddisfare l'interesse dell'erario alla percezione delle imposte dovute, un semplice strumento correttivo della dichiarazione infedele a iniziativa del contribuente, alternativo allo strumento dell'accertamento dell'ufficio.

Rivediamo, alla luce dei primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate su taluni aspetti specifici, la nuova disciplina dell'istituto previsto dall'art. 13 del dlgs n. 471/97, in attesa di più organiche indicazioni che dovranno risolvere alcune problematiche aperte.

Le condizioni del ravvedimento operoso. Ai sensi dell'art. 13, comma 1, del dlgs n. 472/1997, le sanzioni amministrative previste dalle leggi tributarie possono essere ridotte se le violazioni sono regolarizzate entro determinati termini, a condizione che la violazione non sia stata constatata e non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Il comma 1-ter, aggiunto dalla legge n. 190/2014, stabilisce però che le suddette condizioni non operano per le violazioni concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, che quindi, dal 1° gennaio 2015 (e anche se commesse precedentemente), possono essere regolarizzate fruendo delle riduzioni di legge anche dopo l'inizio di una verifica fiscale, o addirittura dopo la (e a seguito della) verbalizzazione da parte degli organi di controllo. La stessa disposizione, tuttavia, esclude l'applicazione del ravvedimento operoso nel caso in cui siano stati notificati atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute a seguito di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter, dpr 600/73 e art. 54-bis, dpr 633/72). Questa preclusione, coerente con la logica dell'istituto, secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/2015, opera anche a seguito della notifica di avvisi di recupero di crediti d'imposta e di avvisi di irrogazione sanzioni (nonché, si ritiene, di atti di contestazione), pur non

essendo espressamente menzionati dalla legge, perché si tratta di atti riconducibili alla categoria degli atti impositivi.

Nella stessa occasione, confermando l'orientamento manifestato con riguardo all'operatività delle cause ostantive del comma 1, l'Agenzia ha giustamente precisato che gli avvisi bonari derivanti dalla liquidazione e dal controllo formale delle dichiarazioni precludono la regolarizzazione delle sole violazioni riscontrabili nell'ambito di dette attività. Ovviamente lo stesso principio vale in relazione agli altri atti impositivi.

Violazioni già verbalizzate. Il ravvedimento operoso è ora esperibile anche in relazione a violazioni già constatate dagli organi di controllo e verbalizzate ai sensi dell'art. 4 della legge n. 4/1929. In questo caso, però, la riduzione delle sanzioni è sempre a un quinto del minimo, indipendentemente dal tempo trascorso tra la consumazione e la regolarizzazione dell'infrazione, come previsto dalla nuova lettera b-quater) del comma 1 dell'art. 13, dlgs n. 472/97. In base alla stessa disposizione, la regolarizzazione post verbalizzazione non è però ammessa per le violazioni indicate negli artt. 6, comma 3 e 11, comma 5, del dlgs n. 471/97, ossia quelle concernenti la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali e documenti di trasporto e la mancata installazione dell'apparecchio misuratore fiscale: queste violazioni, dunque, una volta verbalizzate, non potranno essere regolarizzate.

In merito all'innovativa possibilità di regolarizzare le violazioni già constatate, nella citata circolare n. 6/2015 è stato precisato che, dal punto di vista operativo, il contribuente avrà l'onere di comunicare all'ufficio i distinti rilievi che ha inteso sanare; ciò in relazione al fatto che, diversamente dall'istituto della definizione dei processi verbali di constatazione ai sensi dell'art. 5-bis del dlgs n. 218/97 (non più applicabile dal 2016), che presuppone l'integrale accettazione del pvc, la regolarizzazione ai



sensi dell'art. 13 del dlgs n. 472/97 è effettuabile parzialmente, ossia per le sole violazioni che il contribuente ritiene di dover sanare.

—© Riproduzione riservata—■

Si abbattono i limiti temporali. Salvo che per omessa presentazione

L'altra importante novità introdotta dalla legge 190/2014, sempre limitatamente alle violazioni concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, è la rimozione dei limiti temporali al ravvedimento operoso: dal 1° gennaio scorso, la regolarizzazione può infatti effettuarsi fino a quando il contribuente abbia interesse ad avvalersene, ossia, in sostanza, fintanto che siano aperti i termini di decadenza per la notifica degli accertamenti da parte dell'amministrazione. L'unica, importante eccezione a questo principio è rappresentata dall'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali, ipotesi per la quale resta ferma la previsione della lettera c) dell'art. 13, secondo cui la regolarizzazione è ammessa solo entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione. Coerentemente con la disposizione del dpr n. 322/98, che qualifica omesse a ogni effetto le dichiarazioni dei redditi, dell'Iva, dell'Irap e del sostituto d'imposta presentate con ritardo superiore a 90 giorni, le violazioni in esame non possono essere sanate dopo il decorso di tale termine. A parte l'eccezione, quindi, il «fattore tempo», per le violazioni nei settori tributari di competenza dell'Agenzia delle entrate, non costituisce più presupposto per potersi avvalere del ravvedimento operoso, ma rileva solo ai fini della determinazione del trattamento premiale, che è graduato in funzione della tempestività della regolarizzazione: quanto più sollecita sarà la regolarizzazione, tanto più consistente sarà la riduzione della sanzione edittale (da un decimo a un sesto, si veda tabella). In questa prospettiva, allo scopo di graduare meglio il trattamento premiale, è stata aggiunta con la lettera a-bis) del comma 1 dell'art. 13 una nuova previsione di carattere generale, applicabile nei settori tributari e non solo in quelli di competenza dell'Agenzia delle entrate. Tale disposizione prevede la riduzione della sanzione a 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. La formulazione della

disposizione non è delle più felici, perché l'applicazione letterale si rivela incongruente: contempla la riduzione della sanzione a un nono nel caso di regolarizzazione della violazione entro 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione periodica (relativa all'anno d'imposta della violazione), mentre la successiva lettera b) accorda la meno favorevole riduzione a un ottavo nel caso di regolarizzazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione. La conseguenza è che, per esempio, l'omesso versamento Iva del mese di maggio 2014, in base alla lettera b), è regolarizzabile fino al 30 settembre 2015 (termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione) con la riduzione della sanzione a un ottavo, mentre in base alla lettera a-bis) è regolarizzabile fino al 29/12/2015 (novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2014) con la riduzione a un nono: a un termine più lungo, quindi, corrisponde irragionevolmente un trattamento più favorevole. Allo scopo di preservare la coerenza del sistema, quindi, come suggerito anche da Assonime nella circolare n. 15/2015, la decorrenza del termine di 90 giorni ai sensi della lettera a-bis) dovrebbe essere collegata, anche per le violazioni concernenti i tributi periodici, alla data di commissione della violazione e non al termine per la presentazione della dichiarazione. In relazione alle suddette modifiche: sono stati rimodulati i termini di decadenza per la notifica di cartelle di pagamento, accertamenti, avvisi di liquidazione (in materia di registro, successioni e donazioni), prevedendo che, limitatamente agli elementi oggetto di ravvedimento, i termini decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa o dalla regolarizzazione; sono stati soppressi, ma solo con effetto sugli atti consegnati/notificati dall'1/1/2016, gli istituti dell'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio, nonché la riduzione delle sanzioni a un sesto nel caso di acquiescenza agli accertamenti non preceduti da atti definibili. Per il 2015, quindi, i contribuenti potranno ancora avvalersi di tali istituti e meccanismi, ferma restando comunque la possibilità di attivare

in alternativa il ravvedimento operoso (purché non vi siano preclusioni).

Limiti temporali alla detrazione Iva

Uno dei problemi aperti dal ravvedimento senza limiti temporali riguarda la detraibilità dell'Iva per il destinatario nell'ipotesi di regolarizzazione di violazioni in materia di fatturazione. Si supponga che nel 2015, magari a seguito di un processo verbale di constatazione, il fornitore intenda sanare un'omessa fatturazione del 2011.

Il soggetto passivo destinatario della fattura tardiva, in tal caso, non potrebbe però esercitare il diritto di detrazione della relativa imposta, per effetto del decorso del termine previsto per l'esercizio di tale diritto dal comma 1 dell'art. 19, dpr 633/72.

Questa preclusione potrebbe spingere il fornitore a desistere dalla regolarizzazione spontanea e ad aspettare l'eventuale accertamento: dopo la notifica dell'atto, se pagherà l'imposta dovuta (insieme agli interessi e alle sanzioni), potrà rivalersi sulla controparte ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, dpr 633/72; a sua volta, la controparte potrà in tal caso esercitare il diritto alla detrazione, perché il termine dell'art. 19 decorrerà dal momento in cui è corrisposta l'imposta al fornitore.

Occorrerebbe pertanto trovare una soluzione per rimodulare il termine di decadenza della detrazione anche in caso di ravvedimento operoso, in modo da eliminare quella che sembra una illogicità del sistema.

- Il doppio termine per la regolarizzazione. In relazione alle ipotesi di regolarizzazione degli errori e omissioni in genere, ai sensi delle lettere b), b-bis) e b-ter) dell'art. 13, dlgs n. 472/97 (si tralascia la previsione della lettera a-bis, della quale si è già detto prima), la norma prevede un duplice termine di scadenza:

- uno fisso, collegato al termine per la presentazione della dichiarazione;
- uno mobile, legato alla data di consumazione della violazione (es. entro un anno dalla commessa violazione), «quando non è prevista dichiarazione periodica».

Al riguardo, nella circolare n. 180/1998 è stato osservato che la diversificazione delle due soglie temporali «è in sostanza correlata alla distinzione tra i c.d. tributi periodici cui inerisce un obbligo di dichiarazione che si rinnova appunto periodicamente (es. imposte sui redditi, Iva) e i c.d. tributi istantanei che tale obbligo non configurano (es. imposta di registro, sulle

successioni).

Secondo la circolare, dunque, il criterio per stabilire se si applica l'uno o l'altro termine non è il tipo di violazione, bensì il settore tributario al quale essa si riferisce: di conseguenza, in materia di Iva, qualsiasi violazione, anche formale, è regolarizzabile entro il termine fisso.

Due successive circolari, tuttavia, hanno indicato invece il termine mobile per la regolarizzazione di talune violazioni Iva non collegate alla dichiarazione annuale (comunicazione delle lettere d'intento e comunicazione «black list»). In merito a queste contrastanti indicazioni, nella circolare n. 6/2015 l'Agenzia ha chiarito che «devono ritenersi ancora attuali le precisazioni contenute nei documenti di prassi circa la correlazione tra «tributi periodici» e «tributi istantanei» da un lato, e le soglie temporali previste dalla disposizione dall'altra, nonché gli specifici chiarimenti resi con i citati documenti del 2005 e del 2011.»

In sostanza, l'Agenzia ha confermato, da un lato, il criterio distintivo della circolare n. 180/1998 quale regola di carattere generale e, dall'altro, le differenti soluzioni adottate in ipotesi particolari.

—© Riproduzione riservata—

Regolarizzazione in tre mosse

Per quanto riguarda le regole operative del ravvedimento operoso, non sono state introdotte novità. Il contribuente deve quindi compiere, come di consueto, tutti i passaggi previsti dall'art. 13 del dlgs n. 472/97, ossia:

- a) eseguire l'adempimento omesso, oppure regolarizzare quello precedentemente eseguito in modo non conforme a legge (es. emissione della fattura, presentazione della dichiarazione integrativa ecc.);
- b) pagare il tributo eventualmente dovuto, insieme agli interessi calcolati al saggio legale (0,5% dal 1° gennaio 2015) e con maturazione giornaliera;
- c) calcolare e pagare la sanzione ridotta.

Questi passaggi devono essere compiuti «contestualmente»: l'avverbio non impone la simultaneità degli adempimenti, ma sta a significare che il ravvedimento si considera perfezionato solo se e quando risultano eseguiti tutti gli adempimenti richiesti allo scopo, sicché il diritto alla riduzione della sanzione e l'entità della riduzione stessa dovranno essere verificati nel momento del perfezionamento. Naturalmente l'eventuale notifica di un atto impositivo dopo l'avvio della regolarizzazione, ma prima del perfezionamento, precluderebbe l'accesso al trattamento premiale.

L'onere di pagare spontaneamente il tributo, gli interessi e la sanzione ridotta subisce un'eccezione nel caso di violazioni inerenti a tributi che non possono essere auto-determinati dal contribuente, ma devono essere liquidati dall'ufficio (per esempio, l'imposta di registro, l'imposta di successione). Il comma 3 dell'art. 13 stabilisce infatti che quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti dovuti entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. In tali ipotesi, quindi, la procedura di regolarizzazione si articola in due fasi (si veda, per esempio, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 105/2011):

- in un primo momento il contribuente si limita a eseguire l'adempimento o a segnalare il fatto all'ufficio; è in relazione a tale momento che si stabilirà l'entità della riduzione della sanzione;

- successivamente, quando riceverà l'avviso di liquidazione, il contribuente potrà pagare, nel termine di sessanta giorni, tributi, interessi e la sanzione ridotta, perfezionando la regolarizzazione.

I pagamenti da ravvedimento operoso non possono essere effettuati ratealmente, ma vanno eseguiti integralmente entro il termine previsto dalla soglia temporale di riferimento; a tale riguardo, le nuove previsioni delle lettere b-ter) e b-quater), non prevedendo un termine, pongono un problema nuovo che dovrà essere chiarito, che potrebbe comportare la riconsiderazione della contestualità in tali ambiti. Cosa affatto diversa dalla rateizzazione è, ovviamente, il ravvedimento parziale: se la violazione consiste nel mancato pagamento del tributo, per esempio, la regolarizzazione può effettuarsi anche solo parzialmente, limitatamente cioè a una quota del debito.

Le riduzioni delle sanzioni (art. 13, dlgs 472/1997)

Violazione	Regolarizzazione	Riduzione della sanzione
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	Entro 30 giorni dalla data della sua commissione (art. 13, lett. a)	Un decimo del minimo
Errori e omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore (lett. a-bis)	Un nono del minimo
	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 (lett. b)	Un ottavo del minimo
	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 (lett. b-bis) (*)	Un settimo del minimo
	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 (lett. b-ter) (*)	Un sesto del minimo
	Successivamente al processo verbale di constatazione della violazione (lett. b-quater) (**)	Un quinto del minimo
Omessa presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni (lett. c)	Un decimo del minimo

(*) Disposizioni applicabili esclusivamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate

(**) La disposizione, di fatto applicabile solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, non si applica alle violazioni degli obblighi strumentali Iva (scontrini fiscali, ricevute fiscali, documenti di trasporto, installazione misuratori fiscali).