UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M.FANNO"

DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO INTERNAZIONALE E COMUNITARIO

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

"IL RAVVEDIMENTO OPEROSO"

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: MATTIA BORSINI

MATRICOLA N. 1060849

ANNO ACCADEMICO 2014 – 2015

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.
Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

_____

Ai miei genitori, per tutto l'affetto che sono in grado di darmi

INDICE

Introduzione……..7

CAPITOLO 1. LO STIMOLO ALL'ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI TRIBUTARI E LA RIMOZIONE DELLE IRREGOLARITA' DA PARTE DEL CONTRIBUENTE…….. 11

1.1 Il passaggio da una logica "*repressiva*" a una "*preventiva"* e la promozione della "*tax compliance*".....11

1.2 L'Amministrazione finanziaria mette a disposizione del contribuente le informazioni di cui dispone..... 16

1.2.1 I provvedimenti per la messa a disposizione delle informazioni al contribuente…. 17

1.2.2 Le banche dati a disposizione del Fisco e *l'Anagrafe dei conti*…… 21

1.2.3 La Certificazione Unica e il modello 730 precompilato……... 24

1.3 La dichiarazione integrativa quale strumento principale per l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari……..28

1.3.1 Il rapporto tra la dichiarazione integrativa e il nuovo ravvedimento operoso…….. 29

1.3.2 Il mancato coordinamento tra dichiarazioni integrative a "*favore*" e "*sfavore*" del contribuente…… 30

CAPITOLO 2. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO……33

2.1 L'origine e la *ratio* del ravvedimento operoso……..33

2.2 I soggetti che possono accedere all'istituto…….…... 39

2.3 Ambito oggettivo di applicazione……...41

2.3.1 Violazioni relative agli acconti……. 42

2.3.2 Violazioni relative al contenuto della dichiarazione incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo……... 44

2.3.3 Violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo: violazioni formali e meramente formali…. 47

2.3.4 Omessa presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto…….51

2.4 I limiti temporali e la riduzione delle sanzioni…… 54

2.5 Le modalità di regolarizzazione……59

2.6 Gli effetti del ravvedimento e l'esimente per i reati tributari……61

2.7 Il ravvedimento "*carente"*……...64

2.8 Il ravvedimento nelle imposte di registro e ipo-catastali.....67

2.9 Le cause ostative del ravvedimento..... 69

CAPITOLO 3. PROFILI CRITICI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO E RAPPORTO CON GLI ISTITUTI DEFLATIVI…… 73

3.1 L'abrogazione progressiva degli istituti deflativi non più compatibili con il nuovo ravvedimento…… 73
3.2 Il nuovo ravvedimento e la mancata possibilità di rateazione…… 77
3.3 La scarsa convenienza del cumulo materiale in rapporto al cumulo giuridico…….80
3.4 Il nuovo ravvedimento e l'adesione ai processi verbali di constatazione……...83
3.5 Il rapporto tra il ravvedimento operoso e la procedura di *voluntary disclosure*……... 88
3.6 Il ravvedimento per i tributi non erariali e profili di illegittimità costituzionale……. 91
3.7 Il rapporto tra il nuovo ravvedimento e la "*resipiscenza*" del contribuente……..93
3.8 Problematiche relative alla detrazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto…..95
3.9 Ipotesi di un potere di accertamento illimitato relativamente alle dichiarazioni a sfavore del contribuente……97

Conclusioni…… 101

BIBLIOGRAFIA…… 105

GIURISPRUDENZA……..113

PRASSI…… 115

Introduzione

Scopo del presente lavoro è quello di analizzare attentamente le novità apportate dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, e più in particolare, le novità legate all'istituto del ravvedimento operoso. Le innovazioni dell'istituto sono state collegate al quadro generale di riforma che il legislatore si è prefissato in materia tributaria, a partire dalla legge delega 11 marzo 2014, n. 23, specialmente sotto l'aspetto della semplificazione tributaria e del nuovo assetto di rapporti tra Fisco e contribuente.

Nell'analizzare le novità legislative, è stato seguito un approccio teso ad interpretare le intenzioni sottese ad ogni nuovo provvedimento normativo e le eventuali occasioni mancate di riforma. Ai fini di una migliore analisi critica degli argomenti, sono stati presi in considerazione i documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate, anche ai fini di un proficuo confronto di opinioni con le posizioni, spesso differenti, espresse dalla dottrina. Altro strumento molto importante di cui ci si è dotati sono le pronunce dei giudici merito e della Corte di Cassazione che si sono rivelate essere molto utili per dare maggiore profondità nell'analisi delle questioni più controverse.

Come accennato il panorama normativo si presenta composito: non si può tralasciare come il *fil rouge* che lega tutti gli interventi legislativi, di cui si discute nel presente lavoro, sia il recupero dell'evasione fiscale con un conseguente recupero di gettito per le casse erariali. È ormai noto a tutti che negli ultimi anni l'Italia sta attraversando un periodo particolarmente difficile sia in materia di stabilità politica che di stabilità economica. In questo scenario assume un ruolo fondamentale il ruolo del bilancio statale: in un contesto di risorse scarse diventa difficile distribuire risorse alle fasce più deboli. Questo è dovuto all'alto livello di spesa a carico della collettività, unito a un livello di entrate stabile e non ulteriormente espandibile, dato il già elevato livello di pressione fiscale. E' proprio dal lato delle entrate che occorre fare un approfondimento. L'Italia, come ben noto si distingue per un livello *monstre* di evasione fiscale. Il contrasto di tale evasione, come delineato dal governo, passa per il contrasto degli illeciti e da un profondo miglioramento nei rapporti fra Fisco e contribuente. La cosiddetta *tax compliance* è funzione anche della credibilità del sistema fiscale. Questo è un atto dovuto, visto che la *tax non compliance* vale circa 90 miliardi di euro, circa il 6,6% del PIL italiano[1]. In buona sostanza, il governo si propone un fisco più vicino al cittadino, agendo su tre fronti: maggiore certezza del diritto, maggiore trasparenza nei rapporti tra il Fisco e i

[1] Si veda l'allegato della nota d'aggiornamento al DEF 2015, del 18 settembre 2015.

contribuenti e incisiva semplificazione degli adempimenti. Questa è la base di partenza del lavoro di tesi, ovvero la spinta che vuole imprimere il Fisco al corretto adempimento dei doveri tributari dei cittadini, sempre abbastanza restii quando si tratta di pagare le imposte. Le modalità con cui la legge di Stabilità 2015 vuole raggiungere obiettivi di *compliance* sono essenzialmente due: semplificare gli adempimenti legati al pagamento dei tributi, da un lato, e dall'altro *spingere* il contribuente ad adempiere correttamente e a poter rivedere serenamente i propri errori. Il primo obiettivo è stato colto in pieno in seguito all'adozione, da parte del legislatore, della dichiarazione dei redditi precompilata. Tale modello, già adottato da molti altri Paesi, è destinato a semplificare notevolmente la vita di molti contribuenti, anche se il suo avvio non è stato dei migliori, con molte difficoltà e criticità che verranno affrontate nel corso del lavoro. A conclusione del primo capitolo, e agganciandosi a quello che è il fulcro del presente lavoro, viene fatto un accenno al ruolo della dichiarazione e al suo legame con il ravvedimento operoso. Sempre restando nell'ambito della dichiarazione viene affrontato il tema delle dichiarazioni cosiddette integrative, tramite cui il contribuente presenta una nuova dichiarazione che modifica la precedente: si è posta particolare attenzione sulla differenziazione di trattamento che tuttora sussiste e, anzi, la stessa legge 190/2014 contribuisce per alcuni aspetti ad amplificare notevolmente, tra dichiarazioni a favore dell'erario e dichiarazioni a favore del contribuente, in quanto alle prime viene riservato un trattamento molto più agevolato rispetto alle altre, dato che oltretutto, esse garantiscono un maggior gettito per il Fisco.

Nel corso del secondo capitolo, snodo centrale di tutto l'elaborato, si passa in rassegna, a 360 gradi, l'istituto giuridico del ravvedimento operoso. Si comincia dall'analisi dell'origine e dall'evoluzione storica che l'istituto ha avuto nel panorama del diritto tributario, sino ad arrivare alla legge di Stabilità che ha consegnato all'istituto un volto completamente rinnovato. Verranno passati in rassegna gli aspetti più operativi dell'istituto, analizzando attentamente quali sono i casi in cui il contribuente può esperire il ravvedimento, entro quali scadenze e con quali modalità. Nel descrivere i dettagli dell'istituto ho cercato di confrontare passato e futuro dell'istituto, mettendo in luce come taluni aspetti siano stati profondamente rinnovati, mentre altri siano rimasti sostanzialmente immutati. Ad esempio, il legislatore non è intervenuto nel modificare le fattispecie cui risulta possibile applicare l'oblazione e non è intervenuto nel modificare il particolare meccanismo per il ravvedimento nel caso in cui i tributi debbano essere liquidati da parte degli Uffici. Nel descrivere la novella normativa non si sono tralasciati i decreti attuativi della delega fiscale, con speciale riferimento al decreto votato alla riforma del sistema sanzionatorio, dato che le sanzioni sono collegate al

ravvedimento, e costituiscono la base su cui applicare la riduzione. Sempre prendendo spunto da tale decreto attuativo, si è proceduto ad analizzare attentamente le novità legate alla possibilità di utilizzare il ravvedimento per estinguere determinati reati in materia tributaria, così come era già in passato, precisamente nel 1990, quando l'istituto fu introdotto. In conclusione del capitolo sono state affrontate le fattispecie che impediscono la possibilità di mettere in atto il ravvedimento da parte del contribuente, distinguendo i tributi erariali, ai quali a partire dal 2015 si applicano una serie di fattispecie inibitorie molto meno stringenti rispetto al passato, e tutti gli altri tributi che, invece, restano assoggettati alle vecchie cause ostative.

Il processo di riforma del ravvedimento si rivela non essere esente da criticità, che sono state affrontate nel corso del terzo capitolo. Sempre in questo capitolo è stato anche posto l'accento sulla posizione di predominanza che il ravvedimento è destinato ad assumere nel quadro degli istituti chiamati a deflazionare il contenzioso tributario: in particolare, l'espansione di operatività che viene data all'istituto ha fatto sì che, per esigenze di razionalizzazione e riorganizzazione, a partire dal 2016, si procederà alla cancellazione di tre istituti deflativi. La mancanza dei tre istituti e la sostituzione integrale degli stessi con il ravvedimento causerà alcuni pregiudizi per il contribuente, in quanto a questi istituti, allo stato attuale, si applica il cumulo giuridico (conveniente per il contribuente) e sussiste la possibilità di rateizzare le somme dovute, cose che, nonostante la riforma organica dell'istituto, non risultano essere applicabili al ravvedimento. La riforma del ravvedimento muta sostanzialmente la veste dell'istituto, consentendone l'applicazione anche in seguito ad un'attività istruttoria svolta dagli Uffici, per cui viene posta l'attenzione sul fatto se sia corretto utilizzare il termine *ravvedimento*, visto che tale termine presuppone un'attivazione spontanea da parte del contribuente. L'istituto, così come è stato rinnovato, causerà delle complicazioni per quanto riguarda le possibilità di detrazione in ambito Iva, l'estensione dei poteri di accertamento per *"gli elementi oggetto di integrazione"* nelle dichiarazioni integrative e, infine, per ciò che attiene le ingiustificate differenziazioni di trattamento che vengono a crearsi tra tributi amministrati dall'Amministrazione finanziaria e non. Il ravvedimento per alcuni aspetti si intreccia alla procedura di *voluntary disclosure,* rappresentando in alcuni casi una valida alternativa alla procedura.

Come è possibile notare il quadro si rivela essere composito e difficile da approfondire compiutamente in ogni suo aspetto. Nell'analizzare le tematiche rilevanti, si è cercato di ripercorre l'evoluzione storica relativa agli istituti trattati, per cercare anche di comprendere al

meglio l'evoluzione che ha avuto il Fisco nei confronti delle problematiche tributarie. La volontà del presente lavoro di tesi è quella di analizzare attentamente le novità apportate in materia di ravvedimento, badando bene a tutte le insidie nascoste dietro tale riforma, acclarata come uno dei punti nodali della semplificazione fiscale, anche se, come accade solitamente in Italia, la parola *semplificazione* finisce per portare ad ulteriori complicazioni ai contribuenti.

CAPITOLO 1. LO STIMOLO ALL'ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI TRIBUTARI E LA RIMOZIONE DELLE IRREGOLARITA' DA PARTE DEL CONTRIBUENTE

1.1 Il passaggio da una logica "*repressiva*" a una "*preventiva"* e la promozione della "*tax compliance*". 1.2 L'Amministrazione finanziaria mette a disposizione del contribuente le informazioni di cui dispone. 1.3. La dichiarazione integrativa quale strumento principale per l'assolvimento spontaneo dei doveri tributari.

1.1 Il passaggio da una logica "*repressiva*" a una "*preventiva*" e la promozione della *"tax compliance"*

La legge 190/2014 è intervenuta nel rimodellare i rapporti sussistenti tra il Fisco e il contribuente. L'obiettivo che si prefigge la riforma è quello di passare da una logica *repressiva* a una logica *preventiva*. Prima di entrare nel vivo delle novità introdotte dalla riforma legislativa in commento occorre fare un piccolo passo indietro, e andare ad indagare le ragioni che hanno spinto il legislatore a questo cambio di passo. Il sistema fiscale italiano si caratterizza, da sempre, da elevati livelli di infedeltà fiscale, che si manifestano attraverso le varie forme di elusione ed evasione, più o meno sofisticate. La generalità dei contribuenti vive in un clima di profonda incertezza qualora debba interfacciarsi con l'Amministrazione finanziaria. Tale incertezza proviene essenzialmente dai seguenti fattori:

- verifiche fiscali molto invasive con applicazione di parametri astrusi, che non colgono appieno le peculiarità della singola realtà;
- difficoltà ad interpretare la complessa normativa tributaria, da cui derivano interpretazioni anche molto differenti fra loro;
- frequenti e repentini mutamenti delle leggi;

- orientamenti difformi espressi dalle varie Commissioni tributarie, dovuti spesso alla mancanza di specifiche competenze da parte degli stessi giudici.

L'insieme di questi fattori disincentiva fortemente la proposizione, da parte di un contribuente, di un ricorso avverso un avviso di accertamento, favorendo l'impiego di strumenti che sono chiamati a svolgere una funzione di deflazione del contenzioso[2]. I livelli più elevati di non *compliance* si ritrovano tra le piccole imprese e i lavoratori autonomi, che in genere adottano schemi di *autotassazione*, rispetto a lavoratori dipendenti, pubblici e privati, i quali non posso eludere il prelievo tributario, effettuato per loro conto dai sostituti d'imposta[3]. Da ciò se ne ricava l'esigenza di dover in qualche modo indurre i contribuenti a porre in essere celermente e correttamente i propri doveri tributari, anche usufruendo del vasto patrimonio informativo di cui dispone l'erario. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria potrebbe essere idealmente suddiviso in tre momenti[4]:

- la fase di preparazione della dichiarazione;
- la fase successiva alla dichiarazione, in cui è possibile ravvedere le violazioni contenute nella stessa dichiarazione o presentare una dichiarazione integrativa;
- la fase eventuale postuma alla notifica di un avviso di accertamento.

Le informazioni ricavabili dalle banche dati sono praticamente inutilizzate nella fase pre e post dichiarazione, limitandosi quasi esclusivamente all'impiego per la liquidazione automatizzata delle dichiarazioni; l'utilizzo maggiore dei dati a disposizione del Fisco si ha nella fase relativa all'accertamento. In questa fase l'Amministrazione finanziaria attinge in maniera consistente dalle proprie banche dati tutte le informazioni ricavabili su un determinato soggetto, per poi procedere, in genere, alla rettifica degli imponibili dichiarati, portando così il Fisco a richiedere somme ingenti a titolo di imposta, sanzioni e interessi. A questo aspetto si aggiunga anche il fatto che attualmente la presenza di istituti deflativi, come l'accertamento con adesione, che presuppongono di fatto una contrattazione fra contribuente ed erario, finiscono per sminuire il criterio della giusta imposizione. I poteri di indagine

---

[2] CHIODAROLI L. – ROMANO C., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente,* in Corr. trib., 2015, XX, 1542.

[3] LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volàno per incentivare la "tax compliance",* in Corr. trib., 2015, XVI, 1257.

[4] SANTORO A.-R.L., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori",* in Dial. trib., 2014, IV, 350.

vengono utilizzati su di un numero non elevato di soggetti, contribuendo ad alimentare la percezione di vessazione nei confronti dell'erario. Proprio i contribuenti oggetto di controllo sono l'immagine di come funziona il sistema fiscale: sono loro che hanno la possibilità di diffondere l'immagine di un Fisco oppressivo e iniquo, favorendo l'evasione altrui o, in alternativa, diffondere l'immagine di un sistema fiscale giusto e che contempera in maniera adeguata tutti gli interessi in campo[5].

Date queste premesse si comprende l'esigenza, alla base della legge 190/2014, di rivedere il rapporto tra Fisco e contribuente ed incentivarlo fortemente ad adottare comportamenti corretti già nella fase che precede la presentazione della dichiarazione. E' importante favorire il dialogo con il Fisco, per così dire *in tempo reale* ed evitare il più possibile controlli postumi, aventi ad oggetto fatti lontani nel tempo e di difficile ricostruzione per il contribuente. Questo obiettivo verrà realizzato, come si dirà meglio poco più avanti, attraverso la messa a disposizione del cittadino delle informazioni di tipo fiscale di cui l'Amministrazione fiscale dispone. La *ratio* di questa disposizione risiede nel puntare ad evitare la dichiarazione di un reddito palesemente distante da quello reale perché il Fisco dispone di elementi che portano a ritenere l'ammontare del reddito dichiarato non plausibile[6]. Con un simile intervento l'auspicio, per l'erario, è quello di ottenere un gettito più elevato e stabile, che vada a rimpinguare le casse statali. Uno schema di dialogo così delineato mira a coinvolgere un numero elevatissimo di contribuenti, spingendoli a rivedere gli imponibili dichiarati già nella fase che precede la dichiarazione o nella fase immediatamente successiva, usufruendo di sensibili riduzioni delle sanzioni, garantite in maniera molto più marcata rispetto al passato dal nuovo ravvedimento operoso. Questo istituto è destinato a divenire uno degli strumenti principe con cui si realizza in maniera preventiva un dialogo fruttuoso tra contribuente ed erario, garantendo la corretta dichiarazione degli imponibili, senza la necessità di instaurare costosi e lunghi contenziosi tributari[7]. In un tale contesto anche la stessa funzione del controllo muta completamente veste, diventando fase eventuale in conseguenza della messa a disposizione di informazioni a favore dei contribuenti con cui si auspica che gli stessi mutino il proprio atteggiamento nei confronti del Fisco, atteggiamento

---

[5] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* in Corr. trib., 2015, V, 327.

[6] Questa è l'interpretazione data da SANTORO A.-R.L., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori",* cit., 350-351.

[7] Tale volontà emerge chiaramente anche dalla Relazione illustrativa del provvedimento: *"in particolare, sono proprio le modifiche a tale istituto a costituire un forte indicatore della volontà del legislatore di 'cambiare verso".*

che si augura sia espressione di lealtà e correttezza[8]. E' evidente che un controllo tributario che arriva a distanza di anni rispetto ai fatti che vengono contestati si rivela di scarsa utilità, dato che vi è la possibilità di trovare, ad esempio, società già estinte o in fallimento, con la possibilità di recuperare somme davvero esigue o prossime allo zero[9]. L'ulteriore obiettivo che si propone il legislatore con misure di tale fattura è quello di poter impiegare in modo diverso le risorse umane a disposizione dell'Agenzia. Questo è quanto emerge dalla relazione illustrativa del provvedimento, dove si evince che i benefici di tale modello consistono nella possibilità di concentrare le risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti[10]. Il risultato è un risparmio di risorse umane, che devono essere impiegate nella lotta a forme più sofisticate di evasione e di frode fiscale[11].

Come già si è avuto modo di accennare, in seguito alla novità legislative in commento, il legislatore preme fortemente sulla realizzazione della massima *compliance* possibile, ovvero stimolare l'adempimento spontaneo, da parte del contribuente, degli obblighi tributari, individuando nell'Agenzia delle entrate una guida, con cui si può dialogare, nella fase precedente alla presentazione della dichiarazione o comunque prima della notifica di un accertamento[12].

L'intervento di riforma del ravvedimento operoso si inserisce in un quadro più generale di riforma del sistema, che è cominciato dalla legge 27 marzo 2014, n. 23[13], chiamata a una profonda riforma del sistema tributario, passando per la legge in materia di *voluntary*

---

[8] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., 326. Queste sono anche le intenzioni che il legislatore ha evidenziato nella Relazione illustrativa alla legge 190/2014.

[9] Come fatto notare da LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volàno per incentivare la "tax compliance",* cit., 1256.

[10] L'attenzione del Fisco verrà rivolta in modo speciale, come riportato nella relazione illustrativa alla legge 190/2014, verso i contribuenti che "*abbiano strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione e di frode o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio".*

[11] Si segnala come tale obiettivo sia già stato delineato in maniera chiara da parte dell'Agenzia delle entrate nella Circolare del 6 agosto 2014, n. 25/E, che era un atto di indirizzo contro l'evasione, in particolare l'Amministrazione finanziaria dichiara che *"particolare impegno deve essere riservato all'approfondimento dei comportamenti evasivi più gravi, segnatamente individuati tra quelli che, oltre ad avere impatti rilevanti sul gettito erariale, provocano distorsioni alla libera concorrenza che, in un contesto economico come quello attuale, amplificano la loro portata lesiva a danno dei contribuenti che adottano comportamenti leali con il Fisco".*

[12] In tali termini si esprime la Relazione illustrativa alla legge 190/2014.

[13] Il Governo è stato delegato alla predisposizione di più decreti legislativi diretti a rendere il sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

disclosure[14], fino ad arrivare alla legge di Stabilità per il 2015. Nell'ambito dei decreti attuativi della delega fiscale si segnalano le nuove disposizioni in materia di *cooperative compliance*, *ruling* internazionale e di interpello. Le prime due norme sono contenute all'interno del decreto ''*internazionalizzazioni*''[15], mentre la disciplina sugli interpelli è contenuta nel decreto legislativo sul contenzioso[16]. Tutti questi provvedimenti sono orientati alla costruzione di un rapporto più disteso ed evoluto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, cercando di facilitare l'assolvimento dei doveri tributari da parte dei contribuenti e garantendo benefici da ambo le parti. Tra le righe dei summenzionati interventi non sfugge la volontà di prevenire gli illeciti fiscali e di deflazionare il contenzioso[17], utilizzando strumenti di dialogo più moderni ed evoluti tra le due parti del rapporto tributario. Nel fare questo, oltretutto, viene data piena attuazione ai principi statuiti dallo Statuto dei diritti del contribuente, con cui si stabilisce che i rapporti tra il cittadino e l'Amministrazione finanziaria devono essere caratterizzati dalla buona fede e dalla collaborazione[18]. In questo contesto l'Amministrazione finanziaria muta parzialmente la veste di *controllore*, diventando piuttosto un consigliere affidabile, che ha piena consapevolezza della varietà e complessità del panorama economico, consigliando le imprese e guidandole verso un adempimento corretto dei propri doveri tributari. L'intento di tali provvedimenti è quello di consentire all'Amministrazione finanziaria e al contribuente di decidere congiuntamente le modalità più idonee affinché le disposizioni tributarie possano essere applicate correttamente, adattandole alla complessità e alla mutevolezza di tutto il contesto economico, superando il *gap* vistoso che veniva a crearsi tra *controllore* e *controllato.*

[14] Legge 15 dicembre 2014, n. 186.

[15] Il riferimento va al D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

[16] Per il testo del provvedimento si veda l'Atto del Governo n. 184-*bis* del 2015.

[17] LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo,* in Il Fisco, 2015, XXIX, 2807.

[18] FORMICA G.- FORMICA P., *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento ''lungo",* in Il Fisco, 2015, VIII, 724; l'autore, nel caso specifico, si riferisce nello specifico alla procedura di *voluntary disclosure* e al ravvedimento operoso.

1.2 L'Amministrazione finanziaria mette a disposizione del contribuente le informazioni di cui dispone

Come già si è avuto modo di anticipare, il Fisco mira ad una vera e propria rivoluzione copernicana nei rapporti verso i contribuenti. Questo cambiamento radicale avverrà utilizzando nuove forme di dialogo, evolute ed innovative. Le istruzioni in merito alle nuove modalità di dialogo sono state delineate all'interno dell'articolo 1, comma 634[19] e 635[20], della legge 190/2014. In questi due commi, in estrema sintesi, viene detto che il Fisco, usando in modo particolare le reti telematiche, metterà a disposizione del contribuente le informazioni di cui dispone, affinché lo stesso possa valutare correttamente le notizie relative ai redditi, al volume d'affari o al valore della produzione. Lo stesso contribuente avrà anche la facoltà di opporre prove che dimostrano la non correttezza degli elementi a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Attraverso questo schema la volontà del legislatore è quella di dare piena consapevolezza che il Fisco è presente e conosce determinate informazioni, che vuoi o non vuoi il contribuente non può nascondere. Il contribuente dal suo canto potrebbe aver omesso, con intento più o meno doloso, tali elementi nella propria dichiarazione e, per questo, gli viene concessa la possibilità di *rimettersi in carreggiata* usufruendo dei benefici garantiti dal ravvedimento, che verranno esemplificati in seguito.

In sintesi legislatore sembra voler accentuare il ruolo dei sistemi informativi con misure volte a dare una mano al contribuente e a favorire, al contempo, l'emersione delle basi imponibili[21]. Fino a prima dell'emanazione di queste nuove disposizioni l'utilizzo della tecnologia era

---

[19] *"Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti".*

[20] "*Per le medesime finalità di cui al comma 634 l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti".*

[21] LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volàno per incentivare la "tax compliance",* cit., 1258.

limitato solo al controllo successivo dei dati dichiarati dal contribuente o al monitoraggio di soggetti con un alto rischio fiscale.

In seguito alla legge di Stabilità come si intende rivisitare l'utilizzazione delle informazioni a disposizione del Fisco? Lo scopo è quello di riorganizzare i dati, riferiti in special modo a imprenditori o liberi professionisti, per fare in modo che si possano avere elementi che diano informazioni abbastanza precise in merito ai ricavi o ai redditi.

Uno degli strumenti attraverso cui il Fisco già punta ad una quanto più fedele ricostruzione degli elementi di reddito delle imprese è la fatturazione elettronica. Questo strumento ha un'idea di fondo molto semplice: dato che le fatture vengono ormai emesse in formato elettronico, perché oltre che inviare il file contenente la fattura al fornitore, non si può trasmettere lo stesso file, in un formato non modificabile, all'Agenzia delle entrate? Questo strumento è già stato reso obbligatorio, per tutti coloro che effettuano prestazioni nei confronti della Pubblica amministrazione: questi soggetti dovranno inviare le fatture in formato elettronico al Sistema di Interscambio (SdI)[22]. La volontà che emerge dai vari interventi normativi è quella di estendere sempre più l'utilizzo di tale istituto, creando un sistema di tracciabilità delle transazioni e, quindi, una corretta e fedele ricostruzione degli imponibili fiscali, anche in un'ottica di contrasto all'evasione dell'IVA[23], cercando di semplificare gli adempimenti richiesti ai soggetti passivi IVA[24].

1.2.1 I provvedimenti per la messa a disposizione delle informazioni al contribuente

Il comma 636, articolo 1, legge 190/2014, dispone che gli elementi e le informazioni di cui si è detto in precedenza, debbano essere messi a disposizione del contribuente sulla base di provvedimenti successivi emanati da parte dall'Agenzia delle entrate. E' interessante notare

---

[22] Questo è il sistema informatico di supporto al processo di "*ricezione e successivo inoltro delle fatture elettroniche alle amministrazioni destinatarie*" nonché alla "*gestione dei dati in forma aggregata e dei flussi informativi anche ai fini della loro integrazione nei sistemi di monitoraggio della finanza pubblica*".

[23] CARPENTIERI C., *La fatturazione elettronica come strumento di lotta all'evasione,* in Corr. trib., 2010, XXVII, 2195.

[24] E' stato fatto notare come l'utilizzo di questo strumento permetta di semplificare gli adempimenti connessi alla comunicazione delle operazioni con soggetti residenti in stati *Black list* o per le comunicazioni richieste ai fini dello spesometro (questo obbligo viene previsto dall'articolo 21 del D.l. 31 maggio 2010, n. 78 e prevede la trasmissione delle operazioni, rilevanti ai fini IVA, di importo superiore ai 3.000 euro).

come le predette informazioni siano messe a disposizione, oltre che al cittadino, anche alla Guardia di Finanza. Questo elemento serve per incentivare ulteriormente la regolarizzazione degli errori, da effettuarsi tramite il ravvedimento operoso, per evitare che le stesse irregolarità vengano contestate in seguito da parte degli agenti, siccome loro potrebbero utilizzare queste comunicazioni per selezionare le posizioni da sottoporre a controllo[25].

Nel corso del 2015 l'Agenzia delle entrate si è espressa, emanando alcuni provvedimenti che hanno chiarito le modalità concrete di attuazione dei precetti disposti dalla legge di Stabilità. Il Fisco già in passato ha utilizzato avvisi con finalità analoghe, per comunicare ai contribuenti incongruenze o irregolarità riscontrate, chiedendo allo stesso tempo la correzione delle stesse o la fornitura di chiarimenti. Il riferimento va principalmente alle lettere inviate, a partire dal 2005, ai contribuenti sospettati di aver manipolato i dati necessari all'applicazione degli studi di settore, e, di conseguenza, le soglie di congruità. In queste comunicazioni il contribuente viene reso edotto della presunta manipolazione, con l'invito ad adeguare le dichiarazioni future alle indicazioni fornite dall'Ufficio[26]. Allo stato attuale non muta sostanzialmente l'intento delle nuove comunicazioni, dato che viene pur sempre richiesto al contribuente di correggere propri errori, seppur presunti, cui è possibile apporre la prova contraria. Cambia la modalità di tali comunicazioni e, visto che è stato posto come vincolo l'utilizzo delle nuove forme tecnologiche, viene abbandonato l'uso della desueta lettera cartacea, a favore della PEC[27]. In alternativa, qualora il contribuente abbia optato per tale scelta in sede di dichiarazione, le comunicazioni saranno inviate al proprio intermediario, rendendole disponibili sul canale online dell'Agenzia delle entrate "*Entratel",* più nello specifico all'interno del cosiddetto "*cassetto fiscale".* Per gli utenti abilitati ai servizi telematici, inoltre, la comunicazione viene anche resa disponibile tramite posta elettronica ordinaria e/o l'invio di un SMS sul proprio telefono mobile.

---

[25] PARISI P., *Nuove comunicazioni telematiche del Fisco e possibili ''rimedi'',* in Il Fisco, 2015, XXVIII, 2731.

[26] Così come ricordato da SANTORO A.- R.L., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori",* cit., 351.

[27] Le comunicazioni saranno inviate agli indirizzi registrati nel pubblico elenco denominato Indice Nazionale degli indirizzi di Posta Elettronica Certificata (INI-PEC), la cui iscrizione è obbligatoria per tutte le imprese, istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico e consultabile al sito http://www.inipec.gov.it/. Solamente qualora non sia disponibile un indirizzo PEC o questo non sia stato registrato nel pubblico registro, la comunicazione sarà inviata per posta ordinaria.

Seguendo l'ordine temporale di attuazione dei suddetti provvedimenti, si comincerà con quello relativo alle discordanze relative alla rateizzazione delle plusvalenze[28]. In seguito a questo provvedimento sono state inviate circa 2.500 comunicazioni ai titolari di reddito d'impresa che abbiano optato per la rateizzazione di sopravvenienze attive o plusvalenze, fino ad un massimo di cinque esercizi[29]. In particolare tali comunicazioni riguardano l'anno di imposta 2011 e segnalano l'incongruenza che si verifica qualora la quota costante del provento, di competenza di quell'anno, risulti essere maggiore rispetto alla quota dichiarata nel corrispondente modello UNICO. Le comunicazioni conterranno tutti gli elementi utili a ricostruire in maniera chiara l'intera fattispecie: l'Amministrazione finanziaria avrà cura di specificare i riferimenti relativi alla dichiarazione presentata per l'anno di imposta in cui la plusvalenza o la sopravvenienza è stata realizzata, verrà indicato l'ammontare complessivo del provento, il numero di rate prescelto e, infine, l'ammontare della quota costante. Il contribuente potrà chiedere ulteriori informazioni o segnalare elementi non conosciuti dall'Agenzia delle entrate, attraverso l'invio di una mail agli indirizzi contenuti nell'avviso.

Con il secondo provvedimento[30] l'Agenzia delle entrate si è presa cura di comunicare ai contribuenti tutte le anomalie risultanti dall'applicazione degli studi di settore. Tale campagna di informazione ha riguardato una platea molto più vasta di soggetti, pari a circa 190.000, visto che in questo caso il riferimento va ai soggetti passivi IVA tenuti alla presenza dei modelli relativi agli studi di settore. Per quanto riguarda tale fattispecie, la comunicazione ha come oggetto tutte le anomalie collegate alla presentazione dei suddetti modelli, unitamente alle giustificazioni fornite in passato dallo stesso contribuente. Così come specificato nel decreto, in questo specifico caso per fornire chiarimenti relativi alle situazioni di non congruità, non normalità e/o non coerenza, occorrerà avvalersi di specifici software messi a disposizione gratuitamente da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ultimo provvedimento in ordine di tempo[31], sicuramente non meno importante, ha per oggetto le irregolarità rilevate nelle dichiarazione dati IVA (spesometro) e nel modello 770. Con riferimento alle comunicazioni delle operazioni rilevanti ai fini IVA, l'Agenzia delle entrate fornirà ai contribuenti le informazioni inerenti ad anomalie riscontrate e derivanti dal

---

[28] Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 25 maggio 2015, n. 71472.

[29] Così come prevedono gli articoli 86 e 88 del DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

[30] Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2015, n. 83317.

[31] Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 13 luglio 2015, n. 94624.

confronto dei dati contenuti nello spesometro con corrispondenti dati comunicati dai clienti e da cui emergerebbero, quindi, ricavi non dichiarati. Questo meccanismo presuppone dei controlli incrociati tra i clienti e i fornitori, ma sconta l'inevitabile difficoltà di scovare quale delle due parti abbia effettivamente occultato volutamente degli elementi di reddito; in questo senso comunque la comunicazione avrà la funzione di allertare l'eventuale colpevole che, conscio di *essere stato scoperto,* potrà rimediare ai suoi errori attraverso l'utilizzo del ravvedimento operoso[32]. Con riferimento ai modelli di dichiarazione dei redditi presentati dai lavoratori autonomi[33], l'Agenzia delle Entrate segnalerà gli eventuali scostamenti contenuti nelle dichiarazioni dei redditi rispetto a quanto certificato dai sostituti d'imposta. Si ricorda che il sostituto è oggi tenuto all'invio della Certificazione Unica e a trasmettere i dati contenuti in essa all'Agenzia delle entrate, lo stesso sostituto compila poi il modello 770 in cui riepiloga i versamenti delle ritenute operate; a prima vista quest'adempimento sembrerebbe una duplicazione, tuttavia si segnala che il sostituto potrebbe dichiarare nel modello 770 un reddito inferiore rispetto a quello certificato al sostituito, per cercare magari di occultare il mancato versamento delle ritenute[34]. Le comunicazioni riguarderanno i soggetti passivi IVA tenuti all'invio dello spesometro e i lavoratori autonomi. Tali soggetti potranno fornire chiarimenti, direttamente o attraverso i propri intermediari incaricati, attraverso le modalità indicate all'interno delle comunicazioni.

Tutte queste comunicazioni si caratterizzano per un elemento comune molto importante: infatti viene comunicato in maniera esplicita che il contribuente, in seguito all'avviso, può esperire il ravvedimento operoso. Con questo particolare invito il Fisco mira a un recupero immediato di base imponibile, cercando di evitare di doverla rintracciare in seguito, emanando un *costoso* avviso di accertamento. L'ottica di prevenzione emerge anche dal fatto che le comunicazioni di irregolarità riguardano dichiarazioni relative all'anno di imposta 2011: per tali dichiarazioni lo spirare del termine del termine di accertamento si verificherà alla fine del 2016, quindi permettendo ora la correzione dell'eventuale errore da parte del contribuente, si evita anche l'onere di dovere emettere un accertamento l'anno prossimo. Per il contribuente si aprono due vie: egli può effettivamente rendersi conto dell'errore (o aver

---

[32] SANTORO A.- R.L., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori"*, cit., 353.

[33] In particolare, verranno segnalate le anomalie riscontrate con i redditi certificati con le causali:
A - prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale;
M - prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

[34] PEVERELLI M. – FRANCIOSO A., *Spesometro: comunicazione delle anomalie riscontrate dall'Agenzia delle Entrate,* in Pratica Fiscale e Professionale, 2015, XXXI, 41.

commesso l'errore con la speranza di non essere scoperto) e ravvedere la propria violazione, con uno sconto sulle sanzioni pari a 1/6[35], oppure può fornire chiarimenti all'Agenzia delle entrate perché magari la comunicazione inviata contiene dei dati errati. In conclusione del presente paragrafo si pone l'accento sull'effettiva utilità delle predette comunicazioni, dato che si aggiungono ad altri avvisi, di varia natura, che il Fisco già provvede ad inviare da diverso tempo, come possono essere, ad esempio gli avvisi bonari o gli stessi avvisi di anomalie negli studi di settore. Sarebbe stato magari più corretto, anche in un'ottica di riorganizzazione e razionalizzazione, prevedere l'invio di un'unica *comunicazione di irregolarità*, magari inviata alla generalità dei contribuenti[36].

1.2.2 Le banche dati a disposizione del Fisco e l'*Anagrafe dei conti*

L'Amministrazione finanziaria si impegna nello svolgere un ruolo più attivo di dialogo nei confronti del contribuente, fornendogli gli elementi che servono ad adempiere correttamente ai propri obblighi tributari o chiedere chiarimenti qualora ci siano incongruenze nei dati dichiarati dallo stesso contribuente. Questo processo di cambiamento passa, in maniera ineludibile, tramite un rafforzamento del patrimonio delle banche dati di cui l'Amministrazione finanziaria dispone, dato che è naturale la derivazione di tali dati dai *database* di cui dispone l'erario. In tal senso il Fisco italiano è stato pioniere nell'utilizzo di evoluti strumenti di indagine in campo tributario, partendo dall'istituzione dell'istituzione dell'Anagrafe tributaria, avvenuta ad opera del DPR 29 settembre 1973, n. 605. L'elemento di innovazione è andato via via riducendosi nel corso degli anni, contribuendo così a creare vaste aree di evasione ed elusione[37]. Allo stato attuale l'Amministrazione finanziaria dispone di un vasto insieme di banche dati, grazie alle quali si è in grado di conoscere un'enorme varietà di informazioni per ogni contribuente: si va dai dati sugli immobili a quelli sulle utenze elettriche, passando per i dati sui conti correnti o sui contratti registrati. Purtroppo non si può

[35] Questa è la riduzione prevista in caso di ravvedimento dopo i due anni dalla violazione, come si vedrà meglio in seguito.

[36] PEVERELLI M. – FRANCIOSO A., *Spesometro: comunicazione delle anomalie riscontrate dall'Agenzia delle Entrate,* cit., *ibidem.*

[37] LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volàno per incentivare la "tax compliance",* cit., *ibidem.*

non registrare come sussista una forte mancanza di dialogo tra tutte le banche dati esistenti[38], dato che ogni settore dell'Amministrazione finanziaria dispone di banche dati personali. Occorre avviare e portare a regime un effettivo scambio multidirezionale per completare il patrimonio informativo dell'Anagrafe tributaria, magari grazie ai dati che provengono dagli Enti locali. L'auspicio per il futuro è che lo Stato, nelle sue varie articolazioni, a partire dal livello centrale fino alle realtà locali, possa disporre di banche dati aggiornate ed efficienti. La forza di tali strumenti passa anche dalla loro interoperabilità, vale a dire la possibilità che siano tutti gli utenti a poter aggiornare, i dati fiscali a propria disposizione[39].

Tra le banche dati che compongono l'Anagrafe tributaria, riveste grande importanza l'anagrafe relativa ai rapporti finanziari. Questo *database* rappresenta il "*Grande Fratello"* dei rapporti finanziari che i cittadini italiani hanno con istituti di credito. Tale banca dati ha visto la luce in seguito al D.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, ad opera della legge 4 agosto 2006, n. 248. Con tali provvedimenti si è provveduto ad integrare le disposizioni in materia di comunicazioni da effettuare all'Anagrafe tributaria, di cui all'articolo 7, comma 6, del DPR 605/1973. Come precisato, l'Archivio dei rapporti finanziari è una sezione speciale dell'anagrafe tributaria che contiene tutte le informazioni che possono essere acquisite dagli organi di controllo fiscale attraverso l'esercizio dei poteri di indagine finanziaria. La comunicazione all'Anagrafe deve essere effettuata dai soggetti definiti "*operatori finanziari*"[40]. Inizialmente gli intermediari finanziari erano tenuti a comunicare i dati anagrafici e il codice fiscale relativi degli intestatari dei rapporti con gli istituti di credito e i dettagli relativi alle operazioni cosiddette *fuori conto*, ovvero le operazioni effettuate al di fuori di un rapporto continuativo[41]. L'articolo 11 del D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, è intervenuto nel modificare gli obblighi dichiarativi degli istituti finanziari, ai fini di un potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Con tale intervento normativo gli istituti di credito sono stati obbligati a dichiarare un numero maggiore di informazioni: oltre ai dati già richiesti in precedenza, è stato fatto obbligo agli istituti finanziari di dichiarare il saldo iniziale

---

[38] BONGI A.-POGGIANI F.G., *Fisco, un dialogo senza parole tra le tante banche dati,* in Italia Oggi, 1 dicembre 2014, 4.

[39] In riferimento all'importanza dell'utilizzo dei dati dell'Amministrazione finanziaria da parte degli Enti locali si veda l'intervento di LEO M., *La collaborazione dei comuni agli accertamenti sintetici passa per l'integrazione delle banche dati,* in Corr. trib., 2013, V, 430 ss.

[40] Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, tale obbligo viene escluso per i soggetti che svolgono in modo esclusivo l'attività di cambiavalute.

[41] A titolo di esempio, rientrano in tale fattispecie le operazioni effettuate allo sportello, come la richiesta di assegni circolari, il cambio di assegni, l'utilizzo delle cassette di sicurezza etc.

e finale del rapporto, nonché del totale delle movimentazioni avvenute in dare e in avere[42]. A seguito di tale misura, l'Agenzia delle entrate oltre che disporre di informazioni utili ai fini delle indagini finanziarie e per le procedure di riscossione, è stata incaricata di elaborare specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione, secondo criteri che dovevano essere individuati da un successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di fatto mai emanato[43].

La legge di Stabilità 2015, più precisamente al comma 314, ha in parte modificato la norma che disciplina l'utilizzo delle informazioni da parte del Fisco. Come visto, la norma disponeva che le informazioni presenti in Anagrafe tributaria fossero utilizzate dall'agenzia delle Entrate per la formazione di liste di controllo, elaborate mediante procedure centralizzate. Ora, invece, le informazioni sono utilizzate dalle Entrate per la cosiddetta "*analisi del rischio di evasione*", da applicarsi sulle categorie di soggetti individuati secondo le direttive che annualmente l'Agenzia delle entrate emana per i controlli. Nei fatti l'accesso alla *Superanagrafe dei conti* diventa viene semplificato, superando le difficoltà procedurali che imponeva la normativa previgente, dato che le informazioni sarebbero dovute servire solo per individuare delle anomalie, su cui poi svolgere ulteriori verifiche[44]. L'accesso al *database*, come chiarito in maniera ufficiosa da parte dell'Agenzia delle entrate, verrà gestito in maniera centralizzata, come avveniva in passato, con accesso ai dati autorizzato solo a funzionari specializzati ed autorizzati, il tutto per garantire il diritto alla riservatezza su dati sensibili dei cittadini[45].

---

[42] In parole povere si chiedevano gli stessi dati che venivano comunicati ai contribuenti attraverso gli estratti conto.

[43] In questo senso si è verificata una sorta di inversione di inversione di marcia nei metodi d'accertamento: in precedenza l'Amministrazione finanziaria stilava, annualmente, liste di contribuenti da sottoporre a controllo e svolgeva indagini su questi soggetti avvalendosi anche delle risultanze dell'*Anagrafe dei conti*. In seguito al D.l. 201/2011, invece, le liste selettive sarebbero dovute derivare dall'analisi dei dati del *database* contenente le informazioni finanziarie dei contribuenti. Per la composizione delle suddette liste non sarebbero state necessarie le autorizzazioni richieste per richiedere agli intermediari finanziari "*dati, notizie e documenti"* su singole posizioni, così come prevede l'articolo 32, comma 1, n. 7, del DPR 600/1973. Per un approfondimento sul tema si veda BEGHIN M., *Diritto tributario,* Padova, 2013, 213 ss. Tale disposizione era stata inserita all'interno dell'articolo 2, comma 36-*undevicies,* del D.l. 13 agosto 2011, n. 138, poi però è stata abrogata dall'articolo 11, comma 5, del D.l. 201/2011.

[44] ACIERNO R., *La lotta all'evasione Anagrafe dei conti con obbligo di tutele,* in Il Sole 24 Ore, 11 febbraio 2015, 24.

[45] MILANO F. – PARENTE G., *Conti correnti, meno vincoli ai controlli,* in Il Sole 24 Ore, 28 novembre 2014, 3.

Altra importante novità che la legge di Stabilità 2015 ha previsto, è legata alla riforma della dichiarazione sostitutiva unica (DSU)[46]. Viene previsto l'obbligo per gli intermediari finanziari a trasmettere all'*Anagrafe dei conti*[47], oltre che tutte le informazioni già citate precedentemente, anche il valore medio di giacenza annuo dei depositi e dei conti correnti bancari e postali. Queste informazioni verranno utilizzate anche al fine di controllare la veridicità della dichiarazione sostitutiva unica e per la determinazione dell'ISEE, dato che per la determinazione di tale indicatore, partire dal 2015, si dovrà tener conto anche dei dati relativi alla giacenza media dei propri conti correnti. I dati relativi alla giacenza media saranno acquisiti direttamente dall'Agenzia delle entrate e inseriti in automatico nel calcolo dell'indicatore ISEE, senza necessità di dichiarazione da parte del cittadino. Questo provvedimento normativo segue la scia degli altri provvedimenti con cui l'Amministrazione finanziaria mette a disposizione del contribuente le informazioni di cui essa dispone, agevolando il contribuente nel calcolo dell'indicatore (ISEE), visto che sarebbe stato troppo oneroso e complicato per la maggior parte dei contribuenti determinarsi la giacenza media dei propri depositi o conti correnti, andando a contrastare le manipolazioni che erano all'ordine del giorno per tale indicatore, determinando l'indebita fruizione di prestazioni sociali agevolate.

1.2.3 La Certificazione Unica e il modello 730 precompilato

L'Agenzia delle entrate, come si è visto, dispone di un vastissimo patrimonio informativo, che se ben impiegato, può condurre ad ottimi risultati nel campo della lotta all'evasione. Questa lotta, come anticipato all'inizio del lavoro, verrà completamente rivoluzionata perché molto si giocherà sulla prevenzione degli illeciti. Per prevenire gli illeciti e favorire il corretto adempimento degli obblighi tributari, il Fisco metterà a disposizione del contribuente le informazioni di cui è in possesso. Questo principio, ancor prima della legge 190/2014, era già stato adottato in pieno da parte del D.lgs. 21 novembre 2014, n. 175[48], che ha introdotto la cosiddetta dichiarazione dei redditi precompilata. A decorrere dal 2015, l'Agenzia delle

[46] Dichiarazione che viene prevista dall'articolo 10 del DPCM 5 dicembre 2013, n. 159 Tale decreto dispone in merito alle informazioni necessarie per la determinazione dell'ISEE, il quale costituisce un indicatore sintetico della capacità economica, richiesto per l'accesso a prestazioni sociali agevolate.

[47] Si veda il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 maggio 2015, n. 73782.

[48] Questo decreto è attuativo della legge delega di riforma del sistema fiscale 23/2014.

entrate, utilizzando le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria nonché i dati delle certificazioni rilasciate dai sostituti di imposta e i dati trasmessi da soggetti terzi, quali istituti bancari ed assicurazioni, renderà disponibile telematicamente, ai titolari di redditi di lavoro subordinato e di redditi a questi assimilati[49], la dichiarazione precompilata, sulla base degli elementi reddituali acquisiti e relativi all'anno precedente[50]. Al fine di poter inserire all'interno della dichiarazione anche gli oneri deducibili, i soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, le imprese assicuratrici, gli enti previdenziali, le forme pensionistiche complementari, sono tenuti a trasmettere entro il 28 febbraio di ciascun anno all'Agenzia dell'entrate una comunicazione contenente i dati relativi ad oneri corrisposti ai vari contribuenti[51].

Visto che la riforma interessa i titolari di reddito da lavoro dipendente o assimilati, tale intervento non poteva non toccare quello che era il *Certificato unico dipendente (CUD)*, diventato ora *Certificazione Unica*, elemento base della nuova dichiarazione dei redditi precompilata. La Certificazione Unica diventa una comunicazione polifunzionale[52], in cui non trovano spazio esclusivamente i redditi da lavoro dipendente, ma dovrà essere rilasciata anche a fronte di somme e valori assoggettati a ritenuta, sia a titolo d'acconto che di imposta, come ad esempio le prestazioni di lavoro autonomo o le somme percepite a titolo di diritto d'autore.

---

[49] Più precisamente si tratta dei titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui agli articoli 49 e 50, comma 1, lettere a), c), c-*bis*), d), g), con esclusione delle indennità percepite dai membri del Parlamento europeo, i) e l), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR 917/1986.

[50] L'amministrazione finanziaria preleverà le informazioni necessarie da una serie di banche dati disponibili, fra cui:

- dichiarazioni degli anni precedenti;
- banche dati degli atti del registro;
- banca dati dei versamenti;
- flussi dati da enti esterni (banche, poste, assicurazioni, etc.);
- Certificazioni Uniche e altre certificazioni dei redditi trasmesse dai sostituti d'imposta.

[51] Gli oneri sono riferiti a: interessi passivi su mutui, assicurazioni sulla vita, contributi previdenziali e assistenziali e i contributi per la previdenza complementare.

[52] In particolare, la certificazione unica deve essere rilasciata anche a fronte di somme e valori assoggettati a ritenuta, sia a titolo d'acconto che di imposta, corrisposti nel 2014 quale corrispettivo di:

- prestazioni di lavoro autonomo occasionale o professionale;
- provvigioni, anche occasionali, che derivano da rapporti di rappresentanza, agenzia, procacciamento d'affari, mediazione, vendite a domicilio;
- utili corrisposti all'associato in partecipazione che presta esclusivamente attività lavorativa;
- somme erogate a titolo di diritto d'autore;
- indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche;
- cessazione di funzioni notarili o di attività sportiva professionale.

Ai fini della corretta predisposizione della dichiarazione precompilata, la nuova Certificazione Unica conterrà anche uno specifico quadro contenente tutti i dati dei familiari a carico.

Una volta ricevuti i dati provenienti sia dalla Certificazione Unica che dagli altri intermediari citati in precedenza, la dichiarazione precompilata verrà messa a disposizione di ogni contribuente in via telematica, entro il 15 aprile. Il contribuente potrà scegliere se accettare la dichiarazione, con dei benefici, o procedere a una rettifica dei dati indicati dal Fisco.

Alla luce di questo nuovo complesso meccanismo l'Agenzia delle entrate dovrebbe avere a disposizione tutti i dati del contribuente necessari per dare allo stesso una dichiarazione *definitiva.* L'accettazione, senza integrazioni, della precompilata darà diritto all'esenzione di alcuni controlli[53], in relazione in relazione agli elementi indicati in dichiarazione: questo elemento deriva dalla volontà dell'Amministrazione finanziaria di evitare, se possibile, controlli *ex post* dei fatti economici, a favore di un dialogo preventivo con il contribuente.

Nonostante le belle intenzioni del legislatore le criticità della precompilata sono numerose e rischiano di trasformare tale strumento da paladino della semplificazione fiscale a fonte di ulteriori complicazioni ed oneri per gli operatori del settore. Si può partire col prendere in considerazione i redditi che compongono il modello precompilato: questi elementi devono essere comunicati da parte dei sostituti d'imposta in tempi abbastanza ristretti, con il rischio, in caso di errore o ritardo, di vedersi applicare pesanti sanzioni[54]. La maggior parte delle precompilate nascono di fatto incomplete, visto che gli oneri deducibili per cui è stato previsto l'obbligo di comunicazione sono solo parte degli oneri con cui il contribuente ottiene una riduzione d'imposta[55]: ad esempio non sono state inserite le spese per l'istruzione, spese per locazione di studenti fuori sede, ristrutturazioni edilizie e riqualificazioni energetiche,

---

[53] In caso di presentazione, senza modifiche, della dichiarazione precompilata, direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, non si effettua:

- il controllo formale (cioè i controlli stabiliti ai sensi dell'articolo 36-*ter* del DPR 29 settembre 1973, n. 600) sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi, fermo restando la verifica della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni;
- il controllo di cui all'articolo 1, comma 586, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ossia i controlli preventivi, anche documentali, sulla spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia in caso di rimborso complessivamente superiore a 4.000 euro, anche determinato da eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni.

[54] L'articolo 2 del D.lgs. 175/2014 prevede una multa di 100 euro per ogni modello omesso, tardivo o errato. Non si applica la sanzione per i modelli errati che siano inviati, corretti, entro 5 giorni dalla scadenza.

[55] A tal proposito si veda GROSSI L. – LUPI R., *Dichiarazione «precompilata» tra simbolismo politico e realtà operativa,* in Dial. trib., 2014, V, 485-486.

liberalità alle Onlus etc. Una norma che ha suscitato clamore[56] riguarda la responsabilità degli intermediari, nel caso di rettifica della precompilata da parte del contribuente: in caso di errore i professionisti incaricati della trasmissione della dichiarazione saranno tenuti a rispondere di imposte, sanzioni ed interessi, in luogo del contribuente[57], causando, inoltre un aggravio del costo della copertura assicurativa per il rilascio del visto di conformità. Altra problematica che pone il modello precompilato, come autorevole dottrina ha messo in risalto[58], è come si finisca per *imporre* la deduzione di oneri e la detrazione di spese al contribuente, producendo la violazione della sua *privacy*, dato che tali spese riguardano fatti personali che lo stesso contribuente può decidere di esporre in dichiarazione, o decidere di tenere privati. La possibilità di presentare direttamente la propria dichiarazione, accedendo alla propria area riservata e con un semplice *click,* è un'idea sicuramente molto suadente, che ha abbastanza impatto sull'opinione pubblica, tuttavia comporta oneri e responsabilità maggiori per tutti gli operatori in ballo; in luogo della semplificazione solo sul livello finale del percorso, meglio sarebbe stato semplificare tutta la filiera di adempimenti a monte[59].

Il percorso della precompilata è cominciato abbastanza in salita, con errori compiuti nelle dichiarazioni[60], ammessi dalla stessa Agenzia delle entrate, e con una corsa contro il tempo da parte di tutti gli operatori coinvolti per rispettare le scadenze. L'auspicio è che, dato anche il relativo successo, nonostante tutto, del modello nel 2015[61], per il prossimo anno tale

---

[56] In particolare riguardo alla violazione della norma dei principi costituzionali, LONGOBARDI G., *Le responsabilità di professionisti e CAF per il Mod. 730 precompilato,* in Il Fisco, 2015, I, 28. In particolare l'autore denunzia la violazione dell'articolo 53 della Costituzione, in quanto non è ipotizzabile far gravare un tributo su un soggetto diverso rispetto a quello che ha realizzato il presupposto impositivo; viene anche ipotizzata la violazione dell'articolo 3, in quanto l'imposta dovrebbe essere comunque a carico del contribuente.

[57] Tale meccanismo non scatta se l'errore è stata determinato dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

[58] BEGHIN M., *Orwell e dintorni: a proposito di dichiarazioni dei redditi "precompilate",* in Quotidiano Online IPSOA, 10 gennaio 2015.

[59] GROSSI L. – LUPI R., *Dichiarazione «precompilata» tra simbolismo politico e realtà operativa,* cit., *ibidem.*

[60] Per una disamina degli errori, si veda VALCARENGHI G., *730 precompilato: ultimo atto ''con sorpresa'',* in Il Fisco, 2015, XXV, 2428 ss.

[61] Sono state inviate un totale di 16 milioni di dichiarazioni precompilate, a fronte di 20 milioni del totale delle dichiarazioni predisposte. Questi dati sono stati forniti dal Direttore dell'Agenzia delle entrate durante l'audizione del 22 luglio 2015 alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria.

strumento possa essere ulteriormente perfezionato[62] ed essere accettato senza remore da parte dei contribuenti, magari gravando con meno responsabilità i professionisti[63].

1.3 La dichiarazione integrativa quale strumento principale per l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari

In questa prima parte si sono passate in rassegna parte delle modifiche che, come visto, andranno ad incidere e modificare il rapporto del contribuente con l'Amministrazione finanziaria. L'elemento principale delle modifiche apportate dalla legge di Stabilità, oggetto del presente lavoro, è sicuramente il nuovo ravvedimento operoso. Prima di addentrarci nell'analisi dell'istituto, approfondendo l'origine, i benefici che comporta e l'ampliamento del suo ambito d'operatività, occorre fare un passo indietro e vedere su cosa l'istituto va ad agire. L'istituto va ad incidere in prevalenza sulle *dichiarazioni* effettuate dal contribuente. Il contribuente, in maniera spontanea, fornisce gli elementi che servono a una ricostruzione corretta del presupposto impositivo, alla determinazione della base imponibile e alla liquidazione del tributo[64]. La dichiarazione viene supportata da idonee evidenze documentali, contabili o elettroniche[65]. La disciplina della dichiarazione e la relativa complessità, varia in ragione delle singole leggi d'imposta: in alcuni casi la dichiarazione non richiederà particolari difficoltà da parte del contribuente, mentre in altri casi le complesse procedure di compilazione dei modelli e il rispetto stringente dei requisiti di forma rendono la corretta compilazione della dichiarazione oltremodo difficoltosa[66]. Il contribuente nella dichiarazione dei fatti all'erario, più o meno scientemente, può omettere o sbagliare l'indicazione di certi elementi, tali da determinare una dichiarazione errata, portando, di conseguenza, all'applicazione di un prelievo fiscale errato.

---

[62] Dal 2016 saranno nella precompilata anche le spese mediche detraibili, permettendo di coinvolgere una platea molto ampia di contribuenti che forse saranno più incentivati ad accettare il modello.

[63] MARIANETTI G., *Dal 2016 nuovo impulso per la dichiarazione dei redditi precompilata*, in Corr. trib., 2015, XXXIV, 2616 ss.

[64] Per un approfondimento sull'argomento si veda BATISTONI FERRARA F., *La dichiarazione nel sistema d'accertamento tributario,* in *Studi di economia e finanza,* Pisa, 1972, 26; D'AMATI N., voce *Dichiarazione tributaria (profili generali),* in Enc. giur. Treccani, Roma 1988; DOLFIN N., voce *Redditi (dichiarazione)*, in Enc. dir., Milano, 1988, XXXIX, 148 ss..

[65] Come precisato da TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* Padova, 2011, 221.

[66] Questo è il caso, ad esempio, della dichiarazione ai fini dell'IRES.

1.3.1 Il rapporto tra la dichiarazione integrativa e il nuovo ravvedimento operoso

La commissione di errori da parte del contribuente nella propria dichiarazione conduce ad un altro tema, molto trattato in dottrina, relativo al fatto se la dichiarazione presentata dal contribuente possa essere dallo stesso modificata o meno. A tal proposito occorre andare ad approfondire quale sia la natura giuridica della dichiarazione. In un primo momento era stata assegnata alla dichiarazione la natura di atto confessorio[67], tenendo conto di diversi elementi: l'obbligatorietà della dichiarazione, l'effetto dissuasivo delle relative sanzioni e la possibilità di collegare effetti favorevoli al contribuente. Questa interpretazione molto restrittiva si collegava all'impossibilità per il contribuente di poter rettificare la propria dichiarazione, senza la possibilità di correggere eventuali errori. Tale problema è stato risolto, dato che la dottrina si è evoluta arrivando ad interpretare la dichiarazione quale atto avente natura di *dichiarazione* di scienza[68]. Stante questa interpretazione risulterà essere ammessa una correzione successiva della dichiarazione, non realizzandosi una vera e propria ritrattazione della stessa[69]. Si ricorda che la dichiarazione rappresenta un passaggio obbligato per l'*esposizione* della capacità contributiva da parte del contribuente: la commissione d'errori, o l'omissione della stessa, sono oggetto di sanzioni, dato che così operando il contribuente viola norme tributarie[70].

L'aspetto relativo alle dichiarazioni cosiddette *integrative* è stato normato ad opera del DPR 22 luglio 1998, n. 322. Con tale decreto è stata prevista la possibilità di presentare, per ciò che riguarda la dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP, dichiarazione rettificative di quelle originariamente presentate. In particolare, all'articolo 8 e 8-*bis* del summenzionato decreto, viene prevista la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa ai fini della correzione

---

[67] Per un approfondimento su questo specifico inquadramento tipologico si veda RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale,* Milano, 2007, 263 ss.

[68] In merito alla riconduzione della dichiarazione tributaria a dichiarazione di scienza si vedano questi pregevoli interventi della dottrina, senza pretesa di esaustività: VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattibilità,* in Riv. dir. fin sc. fin., 1937, I, 255; CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario,* in Riv. dir. fin. sc. fin., 1966, I, 3; RUSSO P., *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria,* in Riv. dir. fin. sc. fin., 1966, I, 224.

[69] La ritrattazione della dichiarazione produrrebbe un'eliminazione di diritto e di fatto della dichiarazione originaria presentata dal contribuente.

[70] BEGHIN M., *Diritto tributario,* cit., 150.

di errori od omissioni[71]. In tale contesto si inserisce il ravvedimento, il quale premia il comportamento attivo del contribuente che sia attivato per rimediare a un suo sbaglio, prima che questo sia stato rilevato da parte degli uffici dell'erario. Si può affermare, in generale, come il ravvedimento rappresenti un sottoinsieme dell'insieme delle dichiarazioni integrative[72]. Il contribuente, qualora presenti una dichiarazione che vada ad integrare quella originaria, è soggetto a sanzione, ma può allo stesso tempo avvalersi di una riduzione su tale penalità, proprio in virtù dell'applicazione del suddetto istituto.

1.3.2 Il mancato coordinamento tra dichiarazioni integrative a "*favore*" e "*sfavore*" del contribuente

La legge 190/2014 è intervenuta nel modificare le disposizioni in materia di dichiarazioni integrative.

Anche in questo caso occorre, prima di tutto, fare un piccolo passo indietro e spiegare come si differenzia la disciplina delle dichiarazioni rettificative. Innanzitutto si può partire dicendo che esistono due macro-categorie di dichiarazioni che vanno a rettificare ciò che è stato dichiarato dal contribuente:

- le dichiarazioni a *sfavore* del contribuente
- le dichiarazioni a *favore* del contribuente

La prima fattispecie riguarda le dichiarazioni che danno origine a un debito tributario più alto o un credito più basso rispetto a quello originario, perciò impattano sulla sfera personale del contribuente, che è costretto a pagare maggiore imposte. Nel caso di dichiarazioni a *favore,* al contrario si produce un debito più basso o un maggior credito a favore del contribuente.

La disciplina tra le due fattispecie di dichiarazioni integrative si è rivelata essere differenziata, ancorata ad una sorta di *doppio binario*, per il quale le motivazioni restano oscure. Per ciò che riguarda le dichiarazioni a sfavore, l'articolo 8 del DPR 322/1998 prevede la facoltà per il

[71] Come si vedrà, la formula *"errori ed omissioni"* verrà riproposta in merito alle fattispecie ravvedibili da parte del contribuente.

[72] In tali termini si esprime DEOTTO D., *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in Il Fisco, 2014, XLIV, 4344.

contribuente di presentare tale tipologia di dichiarazione entro i termini previsti per l'accertamento[73]. Secondo quanto prevede, invece, l'articolo 8-*bis* del DPR 322/1998, il contribuente ha la facoltà di integrare la dichiarazione a suo favore *"non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"*. È opportuno a questo punto evidenziare come la normativa attualmente in vigore preveda che, nel caso della presentazione di una dichiarazione a favore, sia necessario distinguere la fattispecie in cui, in seguito alla presentazione della dichiarazione rettificativa, emerga un credito da utilizzare[74] per compensare imposte di diversa tipologia[75], da quella in cui il credito venga utilizzato in altro modo. Nella prima ipotesi, il termine è quello breve, di un anno, mentre, se il maggior credito emerso non viene utilizzato per la compensazione, perché, ad esempio, chiesto a rimborso[76], il termine viene dilatato a 48 mesi.

E' evidente la differenza di trattamento che si viene a creare fra le due fattispecie di dichiarazioni integrative, contribuendo a generare una violazione del principio di capacità contributiva, di cui all'articolo 53 della Costituzione, date le limitazioni cui soggiace la dichiarazione a favore del contribuente. Secondo il consolidato orientamento assunto dall'Agenzia delle entrate la dichiarazione integrativa a favore può essere presentata soltanto entro il termine previsto dal citato comma 8-*bis*[77], anche se parte della giurisprudenza di merito, prendendo spunto da un noto pronunciamento giurisprudenziale[78], si è espressa sancendo nei fatti la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore entro il termine più ampio di quattro anni[79]. Un importante documento di prassi[80] ha sancito una

---

[73] Più precisamente entro i termini statuiti dall'articolo 43 del DPR 600/1973.

[74] Sul punto si veda GALLIO F. – LUPI R., *Come coordinare il «ravvedimento illimitato» con le rettifiche «a favore» e le «dichiarazioni omesse»?,* in Dial trib., 2014, V, 468.

[75] Compensazione *orizzontale* ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

[76] Il riferimento va all'istanza di rimborso *ex* articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

[77] Da ultimo si veda la Circolare dell'Agenzia delle entrate 28 novembre 2013, n. 87/E, relativa all'emersione di perdite in seguito alla corretta imputazione per competenza di un costo.

[78] Su questo tema si rileva un intervento di rilievo, della Cassazione a Sezioni Unite, del 25 ottobre 2002, (sentenza n. 15063) in cui è stato stabilito che un sistema legislativo che non consenta la rettificabilità della dichiarazione, anche nelle ipotesi di favore per il contribuente, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, quindi, non compatibile con il principio costituzionale di capacità contributiva.

[79] *Ex multis*: Commissione tributaria provinciale di Modena, sez. VI, sentenza del 5 maggio 2009, n. 66; Commissione tributaria regionale del Veneto, sez. XXI, sentenza del 17 maggio 2011, n. 63; Commissione tributaria provinciale Mantova, sez. I, sentenza del 23 settembre 2014, n. 314.

[80] Il riferimento va alla Circolare dell'Agenzia delle entrate del 24 settembre 2013, n. 31/E.

parziale apertura, per *aggirare* il termine stringente di un anno delle dichiarazioni a favore. In sostanza viene prevista la possibilità di presentare una dichiarazione a favore per correggere errori contabili, in materia di competenza, commessi oltre il termine canonico di un anno. Per usufruire di tale *chance* il contribuente è tenuto a una procedura comunque abbastanza complessa: si tratta di riliquidare tutte le dichiarazioni, a partire dall'esercizio in cui l'errore è stato commesso, fino ad arrivare alla dichiarazione dell'anno precedente, emendabile secondo quanto prevede l'articolo 8-*bis.*

La legge 190/2014, per un certo senso amplifica questo divario fra le due tipologie di dichiarazioni rettificative. In particolare l'articolo 1, comma 637, di tale provvedimento modifica parzialmente le disposizioni dettate dall'articolo 8 del DPR 322/1998. In sintesi viene incentivata la possibilità di presentare la dichiarazione a sfavore poiché è stato espanso l'ambito di operatività del ravvedimento operoso, allineando i termini per fruire dell'istituto con quelli dell'integrativa *in peius*. Prima della riforma il contribuente avrebbe potuto usufruire del ravvedimento solo per la dichiarazione relativa all'anno successivo, mentre in caso di dichiarazione integrativa (a sfavore) presentata successivamente il ravvedimento sarebbe stato precluso. Stando al tenore letterale del novellato articolo 8 del DPR 322/1998, si scorge un elemento critico: infatti la formula usata dal legislatore lascerebbe presupporre che per integrare a sfavore la propria dichiarazione sia obbligatorio adottare il ravvedimento operoso. Questa formula si scontra con il principio più generale della possibilità di ritrattare la propria dichiarazione, scelta che deve essere consentita, a prescindere dall'adottabilità o meno di qualsiasi istituto[81]. Si segnala come, con riferimento alla disciplina delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente, nessun passo in avanti è stato fatto, in quanto la disciplina dettata dall'articolo 8-*bis* del DPR 322/1998 è rimasta immutata. Nell'estendere i termini per la presentazione delle integrative a favore e preservare allo stesso tempo le prerogative dell'erario, sarebbe bastato, ad esempio, estendere i termini per l'accertamento relativamente ai soli componenti integrati[82].

---

[81] In tal senso si veda DEOTTO D., *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative,* cit., *ibidem.*

[82] Soluzione proposta da GALLIO F. – LUPI R., *Come coordinare il «ravvedimento illimitato» con le rettifiche «a favore» e le «dichiarazioni omesse»?,* cit., 469. Come si vedrà più dettagliatamente nel terzo capitolo, la legge di Stabilità ha previsto l'estensione dei termini per l'accertamento in relazione agli "*elementi oggetto di integrazione",* relativamente alle dichiarazioni integrative a sfavore del contribuente.

CAPITOLO 2. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

2.1 L'origine e la *ratio* del ravvedimento operoso. 2.2 I soggetti che possono accedere all'istituto. 2.3 Ambito oggettivo di applicazione. 2.4 I limiti temporali e la riduzione delle sanzioni. 2.5 Le modalità di regolarizzazione. 2.6 Gli effetti del ravvedimento e l'esimente per i reati tributari. 2.7 Il ravvedimento "*carente*". 2.8 Il ravvedimento nelle imposte di registro e ipo-catastali. 2.9 Le cause ostative del ravvedimento.

2.1 L'origine e la *ratio* del ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso costituisce uno strumento fondamentale nel quadro del sistema sanzionatorio tributario. L'istituto garantisce la possibilità, al contribuente che si trovi in errore, di rimuovere autonomamente l'illecito, beneficiando così di una riduzione sulle sanzioni[83] che altrimenti gli sarebbero applicate attraverso uno strumento *ad hoc.*

Prima di entrare nel vivo dell'analisi del ravvedimento occorre soffermarsi sull'origine del termine. L'espressione *ravvedimento*, infatti, è stata ripresa dal diritto penale dove rientra nella categoria delle circostanze attenuanti. L'articolo 62 del Codice Penale prevede una circostanza attenuante per il reo che, *post delictum*, si sia prodigato per riparare il danno causato, ovvero si sia attivato per rimuovere le conseguenze dannose del reato. Il colpevole è tenuto ad attivarsi in maniera spontanea, mostrando la propria *resipiscenza,* e mettendo in atto le azioni riparatrici anteriormente al giudizio di primo grado[84]. L'utilizzo del termine ravvedimento operoso potrebbe rivelarsi impreciso siccome, nel caso di specie, l'autore dell'illecito rimedia ad un danno che si è già prodotto, a differenza del ravvedimento penale, in cui l'autore di una condotta illecita pone in essere delle azioni atte ad impedire il prodursi

[83] Come si vedrà, in alcuni casi la sanzione viene completamente azzerata.

[84] Questa prescrizione è simile alla esimente prevista dall'articolo 13 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con cui si concede la riduzione della pena fino a un terzo.

di ulteriori conseguenze dannose o pericolose.[85] L'istituto presenta tratti comuni anche con l'istituto penale del *recesso attivo*[86], poiché consente di evitare il compimento di violazioni legate a quelle che sono già state commesse[87].

Fino al 1990 l'istituto non ha trovato spazio all'interno del nostro ordinamento, anche se erano già previste talune fattispecie di riduzione o esclusione dall'applicazione delle sanzioni. Ad esempio per le imposte sui redditi[88] era prevista la possibilità di presentare una nuova dichiarazione entro 30 giorni, con l'applicazione delle sanzioni ridotte a un quarto. Tale dichiarazione non era da considerarsi *integrativa,* ma *sostitutiva* rispetto alla precedente. In questo modo si poteva rimediare sia agli errori commessi in sede di dichiarazione che rimediare all'omissione della stessa. E' da rilevare che la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa per un periodo d'imposta già chiuso era possibile, senza sanzioni, solo in sede di condono[89].

La legge 29 dicembre 1990, n. 408, introduce ufficialmente l'istituto del ravvedimento operoso nel panorama del sistema sanzionatorio tributario, anche se solo con riferimento alle imposte dirette e all'IVA[90]. La sistematizzazione dell'istituto ha consentito di ridurre il ricorso ciclico ai condoni che consentivano un vantaggio immediato per le casse dell'erario, ma non sensibilizzavano adeguatamente i contribuenti verso l'assolvimento dei doveri tributari[91]. Grazie all'avvento dell'istituto si è realizzata compiutamente la distinzione, fondamentale, tra tardività ed omissione di un adempimento. In assenza di questo meccanismo premiale il

---

[85] MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, Milano, 2000, 67; RICCA F., *Il ravvedimento operoso*, in Boll. trib., 1998, XV-XVI, 1253.

[86] RUSSO P.*, Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 429.

[87] Ad esempio la regolarizzazione di una fattura che contiene un importo errato eviterà anche il prodursi della violazione di infedele dichiarazione.

[88] Articolo 9, comma 7, del DPR 600/1973.

[89] SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli strumenti di patteggiamento fiscale,* Padova, 1996, 78.

[90] La modifica ha interessato gli articoli 46 e 48 del DPR 633/1972, per quel che riguarda l'IVA, e l'articolo 9, comma 8, del DPR 600/1973.

[91] SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli strumenti di patteggiamento fiscale*, cit., *ibidem.*

contribuente sarebbe stato punito in maniera uguale sia in caso di minimo ritardo che di omissione totale[92].

Per quanto concerne le regolarizzazioni in materia di IVA, la normativa poteva dirsi già abbastanza articolata in confronto alle imposte sui redditi. La legge 408/1990 ha perlopiù provveduto ad ampliare i termini per procedere alla correzione degli errori[93]. Tale provvedimento ha presentato notevoli carattere di innovatività per le imposte dirette, visto che è stata introdotta per la prima volta una disciplina organica per le dichiarazioni integrative. La norma dava la possibilità al contribuente di presentare la dichiarazione a proprio sfavore, per correggere errori ed omissioni, nel termine di due anni[94]. Erano state poste delle norme di salvaguardia, sia in materia di IVA che di imposte dirette, con cui veniva impedito l'accesso al ravvedimento nel caso in cui fossero iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o la violazione fosse stata comunque constatata[95].

Le esigenze di riformare il sistema delle sanzioni tributarie, sino ad allora lacunoso e disorganico, hanno trovato compimento con la legge delega del 23 dicembre 1996, n. 662. La delega contenuta nell'articolo 3, comma 133, lettera l, della legge 662/1996[96], imponeva l'obbligo all'esecutivo di introdurre circostanze esimenti ed attenuanti che avessero favorito l'assolvimento, seppur tardivo, degli obblighi tributari. La delega ha trovato attuazione con i D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471, 472 e 473. A seguito di questa riforma, in vigore dal 1 aprile 1998, il ravvedimento operoso ha trovato finalmente una sistemazione organica all'interno dell'apparato sanzionatorio tributario.

L'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 muta la veste dell'istituto, ampliandone l'ambito di operatività. Il ravvedimento, da strumento applicabile esclusivamente all'IVA e alle imposte

---

[92] Si vedano le considerazioni analoghe, a commento della legge 408/1990, a cura di SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli strumenti di patteggiamento fiscale*, cit., 81; LUPI R., *Il ravvedimento operoso nelle imposte dirette e nell'Iva*, in Riv. dir. trib., 1991, I, 21.

[93] Fino al termine massimo pari alla scadenza della presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello di commissione della violazione.

[94] Termine che sarà poi ridotto ad un anno in seguito alla riforma del 1997.

[95] Il legislatore con tale espressione faceva riferimento indifferentemente a constatazioni effettuate d'ufficio o in occasione di attività esterne, non rilevando la notifica del processo verbale di constatazione. Con l'avvento della riforma del 1997 tale condizione verrà riformulata prevedendo, a garanzia del contribuente, la necessaria constatazione, ai sensi della legge 7 gennaio 1929, n.4, di un processo verbale di constatazione.

[96] Cfr. CORDEIRO GUERRA R., *Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma delle sanzioni tributarie non penali,* in Rass. Trib., 1996, V, 1168.

dirette, diventa un istituto premiale che si applica alla generalità dei tributi. Vengono così superate le critiche mosse in passato relativamente alla limitata operatività dell'istituto, che escludeva anche categorie rilevanti di contribuenti[97]. Viene riconosciuta la possibilità di sanare tutti i tipi di violazioni, formali o sostanziali, commesse dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto tenuto all'assolvimento degli obblighi tributari, concernenti ogni tipo di tributo.

Il contribuente ha la possibilità di ottenere una riduzione della sanzione a fronte della sua attivazione nella rimozione della violazione, entro un determinato lasso temporale. Il Fisco rinuncia in parte al proprio potere punitivo per fare in modo che il trasgressore possa regolarizzare la propria posizione, correggendo gli errori compiuti o eseguendo gli adempimenti omessi. Con il ravvedimento non si produce una cancellazione *ex tunc* della violazione sanata. Questo elemento viene confermato dal fatto che il trasgressore è comunque tenuto a corrispondere la sanzione, seppure in misura ridotta, oltre che dalla circostanza che in alcuni casi la legge specifica l'irrilevanza delle violazioni regolarizzate ai sensi dell'articolo 13[98]. L'istituto consente di realizzare congiuntamente sia gli interessi del contribuente che dell'erario. Il Fisco, in special modo, ha l'occasione di procedere al recupero del tributo dovuto in maniera rapida e di procedere, inoltre, all'eliminazione di situazioni giuridiche potenzialmente pericolose[99].

L'avvento del ravvedimento ha consentito l'introduzione di maggiore flessibilità nel sistema sanzionatorio tributario[100], caratterizzato in passato da opportunità molto limitate per i contribuenti che avessero voluto mettersi in regola. Lo sconto garantito al trasgressore che si mette in regola costituisce sia un premio per la *resipiscenza* mostrata dallo stesso contribuente, sia l'interesse dello Stato ad incassare i tributi in maniera celere, garantendo l'efficientamento dell'azione amministrativa[101]. Il ravvedimento operoso, vista la sua natura premiale, si inserisce a pieno titolo nell'insieme degli istituti che rispettano il principio

---

[97] Si veda la posizione in merito al sostituto d'imposta, DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 415.

[98] E' il caso della recidiva *ex* articolo 7 del D.lgs. 472/1997.

[99] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria,* a cura di Moschetti-Tosi, Padova, 2000, 409-410.

[100] Espressione ereditata dalle precedenti versioni, si veda LUPI R., *Il ravvedimento operoso nelle imposte dirette e nell'Iva,* cit., *ibidem*; DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 404.

[101] VIOTTO A., *Commento all'art. 13, ibidem.*

dell'ordinamento giuridico *audiatur et altera pars*[102], grazie alla sua attività di prevenzione della lite tributaria, analogamente ad altri strumenti di prevenzione della lite tributaria, quali il diritto di interpello, l'accertamento con adesione, l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria e la conciliazione giudiziale.

La disciplina del ravvedimento si discosta da quella della definizione agevolata, disciplinata dall'articolo 16 del D.lgs. 472/1997. Con quest'ultimo istituto viene operata una riduzione sulla sanzione in concreto irrogata e non su quella applicabile in astratto. Tutte le violazioni sono comunque definibili, anche in sede di contraddittorio con gli Uffici. Il ravvedimento operoso non prevede contraddittorio: il contribuente si autopunisce e il risparmio ottenuto nell'attività di controllo svolta dall'Ufficio viene ripagato con una riduzione sulle sanzioni, più sostanziosa rispetto al caso della definizione agevolata[103].

In seguito all'entrata in vigore del D.lgs. 472/1997, sono stati emanati in seguito alcuni decreti che hanno rivisto parzialmente la disciplina dell'istituto[104]. Il riferimento va ai vari provvedimenti che hanno introdotto la possibilità di correggere in maniera gratuita le violazioni formali[105], la liquidazione del ravvedimento ad opera dell'Ufficio, le varie modifiche applicate alle riduzioni sanzionatorie e l'aumento da 30 a 90 giorni del termine entro cui è possibile ravvedere l'omessa dichiarazione[106].

La legge 190/2014[107], è intervenuta nel modificare in maniera profonda l'istituto. A seguito di tali modifiche il ravvedimento è destinato ad assumere un ruolo cardine nella fase che precede l'accertamento tributario. Allo stesso tempo il ravvedimento amplifica la propria indole di

---

[102] Cfr. GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale,* Padova, 1999, 350 ss.; SERRANO' M.V., *Corso di diritto tributario. Parte generale,* in Ferlazzo Natoli L. (a cura di), Milano, II ed., 1999, 178 ss.; SANTAMARIA T., *L'accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative tributarie,* in Il Fisco, 2000, XXXIII, 10202.

[103] Nel caso della definizione agevolata il trasgressore beneficia della riduzione a 1/3, mentre in caso di ravvedimento la riduzione minima di cui si può beneficiare è pari attualmente a 1/5 (in caso notifica di un processo verbale di constatazione).

[104] FERLAZZO NATOLI L., *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. 472/1997,* in Riv. dir. trib., 2002, I, 336.

[105] Disposizione che, come si vedrà più avanti, sarà poi abrogata.

[106] Il termine del ravvedimento per l'omessa dichiarazione IVA è comunque di 30 giorni.

[107] In particolare con riferimento all'articolo 1, comma 637, della legge 190/2014.

strumento di deflazione del contenzioso, andando a sostituire progressivamente tre istituti vigenti[108]. L'intervento del legislatore ha inciso essenzialmente lungo tre direttrici:

1. vengono ampliate le previsioni del comma 1, introducendo le nuove lettere a-*bis*), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*), le quali consentono al contribuente di potersi ravvedere senza più limiti temporali. I termini per il ravvedimento sono stati allineati a quelli per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria;

2. è stata ridotta notevolmente la portata delle cause ostative che impediscono l'accesso al ravvedimento, relativamente ai soli tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate[109];

3. il ravvedimento andrà a sostituire, a partire dal 2016[110], tre istituti deflativi del contenzioso[111].

Il legislatore, pertanto, è intervenuto in maniera radicale nella sostanza dell'istituto, qualificando come irrilevanti per la sua efficacia le preclusioni oggettive e temporali prima operanti. Così facendo si è allontanato dall'originaria *ratio* che sorreggeva e giustificava il ravvedimento operoso (ossia il pentimento spontaneo in tempi brevi del trasgressore) per abbracciare un'impostazione che sembrerebbe più *condonistica*[112]. In parallelo, però, occorre valutare il ruolo che riveste l'istituto nell'ottica del dialogo fra contribuente e Fisco. Il contribuente verrà reso edotto delle informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria, potendo così procedere alla correzione dei propri errori, anche in maniera preventiva rispetto alla presentazione della dichiarazione. V'è da dire che la spontaneità del comportamento del contribuente è stata posta in secondo piano a favore di una maggiore

---

[108] Si è arrivati a sostenere che il ravvedimento diventerà l'unico strumento di deflazione del contenzioso, in tali termini LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance"*, cit., *ibidem.*

[109] L'Agenzia delle entrate, con la Circolare del 9 giugno 2015, n.25, ha chiarito i tributi che sono da considerarsi erariali. Rientrano tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, non solo le imposte sui redditi, l'IVA, le imposte di registro, ipotecarie e catastali ecc., ma anche l'IRAP, le addizionali regionali e comunali all'Irpef, la cui disciplina segue quella del tributo erariale cui afferisce.

[110] Si vedano in particolare l'articolo 1, commi 638 e 639, della legge 190/2014.

[111] Ci riferiamo all'adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'articolo 5-*bis* del D.lgs. 19 giugno 1997, n.218, l'adesione agli inviti al contraddittorio di cui all'articolo 5 del D.lgs. 218/1997 e la cosiddetta *acquiescenza rinforzata* all'accertamento, di cui all'articolo 15, comma 2-*bis* del D.lgs. 218/1997.

[112] Questa è la visione di GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: "il Fisco amico e il condono permanente"*, in Il Fisco, 2015, IV, 315.

compliance del contribuente, unita alla semplificazione degli adempimenti fiscali e di un maggior gettito per l'erario[113].

2.2 I soggetti che possono accedere all'istituto

Possono accedere al ravvedimento operoso coloro che mettono in atto violazioni tributarie e ogni altro soggetto che risulti coinvolto nella vicenda sanzionatoria. L'articolo 2 del D.lgs. 472/1997 sancì come la sanzione dovesse applicarsi "*alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione",* fissando così il principio della personalità della sanzione[114]. L'articolo 7 del D.l. 30 settembre 2003, n. 269, è intervenuto nel modificare tale principio, introducendo nel sistema sanzionatorio tributario la responsabilità per gli enti e le società aventi personalità giuridica[115]. Con questa disposizione è stato rivisto il modello di responsabilità di tipo solidaristico previsto dall'articolo 11 del D.lgs. n. 472/1997, lasciandolo inalterato solo nei confronti delle società o degli enti privi di personalità giuridica. In quest'ultimo caso sarà comunque la persona fisica autrice dell'illecito a rispondere della sanzione.

I vantaggi che ricava un soggetto dipendono dalla posizione che egli assume all'interno della vicenda sanzionatoria[116]. Il ravvedimento effettuato da parte di un concorrente nella violazione impedirà l'irrogazione della sanzione esclusivamente nei suoi confronti, mentre gli altri soggetti coinvolti continueranno a soggiacere ai poteri sanzionatori del Fisco. Al contrario, l'adempimento dell'obbligato in solido impedisce l'irrogazione delle sanzioni nei confronti degli altri soggetti coinvolti, in quanto viene applicato il modello di solidarietà di stampo civilistico[117]. Le violazioni possono essere regolarizzate da soggetti che le hanno

---

[113]Per un approfondimento su questo aspetto si veda LIBERATORE G., "*Ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance"*, cit., *ibidem*; RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance",* in Corr. trib., 2014, XLIII, 3321.

[114] In luogo della regola previgente che addossava in ogni caso al contribuente, cioè al soggetto passivo d'imposta, la responsabilità delle violazioni delle norme tributarie.

[115] Per approfondimenti si veda FANELLI R., *Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie*, in Corr. trib., 2003, XLI, 3369.

[116] Così come specificato in sede di commento alla riforma del 1997 da parte di RICCA F., *Il ravvedimento operoso*, cit., 1256; BLOCH J.- SORGATO L., *Violazione sostanziale e altri fondamenti del nuovo ravvedimento operoso,* in Corr. trib., 1998, XXXIX, 2878-2879.

[117] Ci si riferisce al modello di solidarietà previsto dall'articolo 1292 Codice Civile.

commesse sotto la veste di autori materiali o coautori[118], nel caso in cui la vicenda includa una pluralità di soggetti, ovvero in qualità di coobbligati in solido.

La legge non prevede che il ravvedimento debba forzatamente essere eseguito dall'autore materiale della violazione. Fosse stato altrimenti si sarebbero registrati risultati alquanto paradossali, in quanto sarebbe stata preclusa la possibilità di ravvedersi in alcuni casi. Si pensi, ad esempio, all'eventualità della morte dell'autore dell'illecito o la latitanza dello stesso. Per quanto riguarda la fattispecie relativa agli obbligati in solido, essi sarebbero stati ingiustamente in balia della volontà di una sola persona la quale, qualora non avesse voluto porre in essere la regolarizzazione, avrebbe causato un incremento ingiustificato della responsabilità degli altri soggetti coinvolti[119].

Ci si chiede se il soggetto coobbligato che esegue la regolarizzazione abbia il diritto di rivalersi nei confronti dell'autore materiale della trasgressione. In generale si può affermare che l'esercizio del diritto di regresso ha la precipua funzione di far gravare la sanzione sull'autore della trasgressione, in ottemperanza all'articolo 2, comma 2, del D.lgs. 472/1997. Un eventuale accordo che miri all'esclusione del diritto di regresso, pertanto, sarebbe senza dubbio da considerarsi nullo, in quanto contrario a norme di legge[120]

Per dare esaustività all'analisi in merito ai profili soggettivi dell'istituto, occorre fare un riferimento alla figura dell'autore mediato, prevista dall'articolo 10 del D.lgs. 472/1997. La disciplina dettata dall'articolo 10 prevede che, nel caso in cui un soggetto venga strumentalizzato e indotto a commettere un illecito, la sanzione debba essere applicata al soggetto che ha condotto l'altro in errore. Le fattispecie che consentono di individuare l'autore *incolpevole* della violazione sono quelle in cui:

- l'autore commette l'illecito a causa della violenza o della minaccia altrui[121];
- l'autore commette la violazione in conseguenza di un errore incolpevole determinato da altri;

---

[118] Cfr. articolo 9 del D.lgs. 472/1997 che riguarda il concorso di persone nella violazione di norme tributarie.

[119] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 440.

[120] Cfr. TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie,* in Rass. Trib., 1999, V, 1328.

[121] In merito a questa fattispecie il legislatore delegato ha ampliato il principio imposto dal legislatore delegante, introducendo accanto all'ipotesi di violenza anche quella di minaccia.

- l'autore dell'illecito commette la violazione in stato di transitoria incapacità di intendere e di volere a causa dell'azione di altri soggetti.

E' necessario comprendere se il ravvedimento risulti applicabile sia all'autore materiale, che ha commesso l'infrazione, sia all'autore mediato. L'autore materiale può dare applicazione all'istituto, pagando imposta e sanzioni in misura ridotta, mentre all'autore mediato viene preclusa tale possibilità in quanto formalmente non risulta coinvolto nella vicenda sanzionatoria. Sarebbe pertanto auspicabile una soluzione ragionevole di questo tipo: far corrispondere all'autore materiale esclusivamente il *quantum* dovuto a titolo di imposta, e far gravare l'onere della sanzione, ancorché in misura ridotta, sull'autore mediato[122].

2.3 Ambito oggettivo di applicazione

Il sistema sanzionatorio tributario si è rivelato essere molto disomogeneo: la riforma tributaria degli anni '70 portò a un sistema sanzionatorio estremamente frammentato, che prevedeva sanzioni specifiche per ogni singolo tributo. In seguito, dato che le sanzioni tributarie costituiscono una *species* dell'ampio *genus* delle violazioni amministrative, si tentò di omogenizzare i principi per la categoria delle violazioni amministrative, attraverso la legge 24 novembre 1981, n. 689, prevedendo sanzioni aventi un forte stampo penalistico. A seguito del d.lgs. 472/1997 il sistema sanzionatorio amministrativo tributario è mutato nuovamente, mantenendo i principi del diritto punitivo, propri della legge 689/1981, ma prevedendo istituti e meccanismi *specialistici,* dotando di specialità la disciplina delle sanzioni tributarie, rispetto alla generalità delle violazioni amministrative. Questo carattere emerge chiaramente con l'articolo 1 del D.lgs. 472/1997, che *"stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*[123]. In tutto questo trova spazio il ravvedimento, che trova volutamente collocazione all'interno della disposizione che si occupa di sanzioni

[122] Questa è la soluzione proposta da FERLAZZO NATOLI L., *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. 472/1997,* cit., 339.

[123] DEL FEDERICO L., *Il principio di specialità si applica anche alle sanzioni amministrative tributarie*, Corr. trib., 2002, I, 86.

amministrative tributarie, proprio per rimarcare il fatto che l'istituto trova applicazione alla generalità dei tributi, così come precisato a suo tempo anche dal Ministero delle finanze[124].

La legge consente di sanare le seguenti irregolarità:

1. omesso o insufficiente versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo;

2. violazioni relative al contenuto della dichiarazione incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo;

3. violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo: violazioni formali e *meramente* formali;

4. omessa presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

2.3.1 Violazioni relative agli acconti

La prima tipologia di fattispecie regolarizzabile riguarda i casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se lo stesso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione.

In generale l'ipotesi in esame riguarda il mancato pagamento dei tributi, sia erariali che locali, o delle ritenute alla fonte. In tale categoria rientrano i tributi che il contribuente è tenuto a versare in autonomia, quali ad esempio l'IVA, l'IMU, il bollo auto e via dicendo. L'articolo 13 del D.lgs. 471/97 prevede una sanzione pari al 30% dell'importo non versato[125] entro i termini prestabiliti, con la conseguenza che è alla predetta misura sanzionatoria che si dovrà commisurare la riduzione della sanzione prevista dalla norma. Nel caso di omessi o carenti versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalla dichiarazione, la sanzione del

[124] Circolare del Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III del 10 luglio 1998, 180/E; Circolare del Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III del 23 luglio 1998, 192/E, par. 3.

[125] Il nuovo articolo 13 del D.lgs. 471/1997, così come riformulato dai decreti attuativi della delega fiscale, prevede che tale sanzione verrà ridotta alla metà nel caso in cui il pagamento avvenga con un ritardo non superiore a 90 giorni.

30% deve essere rapportata alla frazione di importo non versata alle rispettive scadenze, non assumendo rilevanza il debito d'imposta complessivo[126].

Ci si chiede se l'omesso pagamento dei tributi sia regolarizzabile anche secondo le scadenze previste dalle altre lettere del comma 1 dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997. Il dubbio si pone in quanto era stato ipotizzato che le ipotesi di violazione fossero autonome e, quindi, soggette a specifici limiti temporali di regolarizzazione. Il Ministero delle finanze ha chiarito[127] come il ravvedimento relativo agli omessi versamenti risulti essere ammissibile anche nel termine più ampio previsto lettera b). Le ipotesi previste nell'originaria lettera b), a seguito delle recenti modifiche, sono state incluse nelle nuove lettere a-*bis*), b), b-*bis*), b-*ter*), b-*quater*). Rispetto alla versione precedente dell'articolo 13 nulla muta sostanzialmente, se non per l'ampliamento dell'intervallo temporale in cui è concesso ravvedersi, con sconti sulle sanzioni che vanno assottigliandosi man mano che si posticipa la regolarizzazione.

E' dubbio se in questa categoria si possano ricomprendere anche i casi in cui il mancato pagamento dell'IVA o delle imposte sui redditi dipenda da violazioni uguali o simili a quelle indicate dagli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del DPR 600/1973 e dagli articoli 54-*bis* e 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. L'applicazione di queste disposizioni è limitata ai soli casi di errori materiali e di calcolo rilevabili *ictu oculi*[128]*,* senza alcuna valutazione nel merito. A prima vista la tipologia delle suddette violazioni sembra appartenere al più ampio *genus* delle violazioni relative agli "*errori ed omissioni che incidono sulla liquidazione e sul pagamento del tributo"*. Possiamo rinvenire almeno 3 elementi che fanno propendere per la loro inclusione all'interno della lettera a)[129]:

- la sanzione prevista in caso di liquidazione di una maggiore imposta o nel caso di omesso versamento è la medesima, ed entrambe le violazioni sono contenute all'interno della stessa disposizione;

---

[126] Così come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella Circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E.

[127] Chiarimento fornito nella Circolare 180/E del 1998, cit.

[128] Come ribadito da molteplici pronunce giurisprudenziali, tra le quali si segnalano la sentenza della Cassazione del 6 settembre 2013, n. 20541 e la sentenza, sempre della Cassazione, del 30 novembre 2012, n. 21349.

[129] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 443-444. Sono formulate analoghe conclusioni anche da RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., 1257.

- anche ai fini dell'irrogazione della sanzione, le menzionate fattispecie di illecito vengono trattate allo stesso modo;

- il controllo relativo al versamento delle imposte è considerato parte dei controlli effettuati in sede di liquidazione dei tributi.

Il Ministero su tale posizione ha mutato il proprio orientamento nel tempo, dapprima negando[130] poi consentendo[131] l'applicazione della lettera a) per questa tipologia di violazioni.

2.3.2 Violazioni relative al contenuto della dichiarazione incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo

Il ravvedimento operoso consente di sanare gli errori e le omissioni che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, o per meglio dire i cosiddetti *errori sostanziali.* Ci riferiamo, ad esempio, al caso dell'omessa fatturazione e/o alla registrazione di operazioni imponibili. L'introduzione di questa fattispecie oblativa si è avuta solo con il decreto legislativo correttivo 5 giugno 1998, n. 203[132], con cui è stata aggiunta alla lettera b) l'espressione "*anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo*", con riferimento alle violazioni regolarizzabili[133].

L'espressione ("*errori ed omissioni*") usata dal legislatore è molto generica e presta il fianco a molteplici interpretazioni, nonché risulta essere applicabile ad un insieme molto ampio di violazioni. L'ampiezza delle interpretazioni applicabili alla norma fa sì che possano essere applicati una vasta gamma di comportamenti. Ai fini delle imposte dirette, ad esempio,

---

[130] Con la Circolare ministeriale 192/E del 1998 cit., il Ministero ha ritenuto che tali errori siano da ricomprendere all'interno della categoria degli "*errori ed omissioni"* di cui alla lettera b).

[131] Con la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2011, n. 18/E, si è verificata una sorta di marcia indietro. Trattando il caso delle indebite compensazioni, sanzionate in misura variabile dal 100% al 200%, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile, in sede di liquidazione *ex* 36-*bis,* la sanzione nella misura del 30%, ritenendo altresì applicabile il ravvedimento con la medesima base sanzionatoria, corrispondente a quella da corrispondere in caso di omesso versamento di tributi. Si veda PENNELLA N., *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2011, 87.

[132] Nella versione originale dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997, per quanto riguarda le violazioni afferenti alla lettera b), potevano essere corretti solo i "*casi di omissione o di errore non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo".*

[133] In questo modo è stato garantito che l'istituto del ravvedimento operoso potesse disporre della massima efficacia possibile.

occorrerà presentare una dichiarazione integrativa che indichi il maggior imponibile da sottoporre a tassazione[134]. Per la regolarizzazione delle violazioni sostanziali in materia di IVA, occorre preliminarmente prendere in considerazione la natura della dichiarazione annuale, prettamente *riepilogativa*[135]. Difatti la violazione dell'infedele dichiarazione scaturisce da un altro tipo di violazione, quale ad esempio l'omessa fatturazione o un'indebita detrazione dell'imposta effettuata nelle liquidazioni periodiche. Quindi occorre avere particolare attenzione al momento in cui viene commessa la violazione prodromica, poiché è dal momento di commissione di tale violazione che decorrono i termini del ravvedimento.

All'interno di questo campo di violazioni, la trasgressione che riveste maggiore importanza è quella relativa al caso di infedele dichiarazione, per la quale viene prevista[136] la sanzione in misura proporzionale della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato.

La sanzione applicabile nel caso di violazione avente natura sostanziale è molto più elevata rispetto a quella prevista in caso di omesso versamento. Il presupposto di applicazione delle disposizioni è diverso, e tale diversità si riflette, correttamente, nella sanzione. In caso di imposta dichiarata ma non versata la sanzione è pari al 30% del tributo non versato, mentre nel caso di infedele dichiarazione la sanzione varia attualmente dal 100% al 200%[137] dell'imposta proprio in ragione del differente grado di antigiuridicità attribuito dal legislatore alle due fattispecie. Il caso di omesso versamento si caratterizza per un minor pregiudizio poiché il Fisco può facilmente verificare[138] l'omissione o il ritardo. Nel secondo caso, invece, l'Amministrazione deve dapprima individuare, utilizzando i mezzi a sua disposizione, il contribuente infedele e successivamente ricavare gli imponibili non dichiarati, o dichiarati in modo non corretto.

Per ciò che concerne questa fattispecie occorre senza dubbio approfondire il caso relativo alle fatture per operazioni inesistenti. Ci si chiede se anche questo tipo di violazione sia

---

[134] La presentazione di una dichiarazione integrativa presuppone che la dichiarazione originaria sia stata validamente presentata.

[135] La possibilità di integrare in maniera spontanea, per usufruire del ravvedimento, la dichiarazione infedele in materia imposta sul valore aggiunto era preclusa nel previgente assetto legislativo.

[136] Secondo quanto prevede l'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 471/1997.

[137] A partire dal 2017 le sanzioni saranno applicabili all'infedele dichiarazione in misura variabile dal 90% al 180% dell'imposta evasa.

[138] La verifica viene fatta attraverso la liquidazione automatica *ex* articolo 36-*bis* del DPR 600/1973.

regolarizzabile ai sensi dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997. Stando alla visione dell'Amministrazione finanziaria[139] l'emissione di fatture false non sarebbe in alcun modo sanabile attraverso l'utilizzo del ravvedimento operoso. Secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso di specie, non si può parlare di un semplice errore o di omissione; tale interpretazione genera diverse critiche. Nel ripartire da quella che è la *ratio* del ravvedimento operoso se ne ricava che l'istituto massimizza la sua convenienza proprio in situazioni che si caratterizzano per un elevato grado di antigiuridicità. Proprio per questo il ravvedimento andrebbe spinto per sanare situazioni di frode fiscale. Il Ministero, contraddicendosi in parte, si è espresso affermando che l'emissione o ricezione di fatture per operazioni inesistenti può dipendere da un errore involontario non doloso. Seguendo l'interpretazione rigida dell'Amministrazione finanziaria anche in questi casi si dovrebbe negare la possibilità di ravvedersi causando la penalizzazione di soggetti che, prendendo coscienza dell'errore, agiscono in piena buona fede. Operando secondo criteri di equità si dovrebbe, per assurdo, procedere a una valutazione psicologica puntuale e analizzare il profilo psicologico del trasgressore[140]. Solo nel caso in cui il comportamento del contribuente sia stato effettuato in assenza di dolo, allora continuerebbe a trovare applicazione l'istituto del ravvedimento. Ciò comporterebbe un onere probatorio a carico del soggetto oltremodo gravoso, andando a ledere il diritto alla difesa garantito dal nostro ordinamento. E' interessante notare come, durante il regime di vigenza del vecchio ravvedimento operoso, la Cassazione si sia espressa in merito alla questione sancendo la possibilità di utilizzare l'istituto anche per regolarizzare situazioni legate all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti[141]. In conclusione, sembra pacifico l'utilizzo dell'istituto per regolarizzare le violazioni di frode fiscale[142], considerando anche il fatto che il legislatore tributario spinge sempre più per l'adozione di istituti atti a favorire il *pentitismo del contribuente.* Nel caso sia possibile risolvere una controversia tributaria in modo veloce e senza instaurare un contenzioso tributario, il ravvedimento operoso deve trovare la massima applicazione[143]. Tuttavia si rileva la difficoltà applicativa del ravvedimento operoso a tale

---

[139] Vedi Circolare 180/E del 1998 cit.

[140] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 445.

[141] Per tutti si veda Cassazione, sezione III penale, del 2 febbraio 1996, n. 456.

[142] Tesi avallata anche da RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., *ibidem*; VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., *ibidem*; DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.L.vo n. 472/1997,* in Riv. dir. trib., 1999, I, 155. Nonostante gli interventi della Suprema Corte, non sussisteva un principio giurisprudenziale consolidato, secondo l'interpretazione di BELLAGAMBA G. – CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario*, Milano, 2007, 716.

[143] MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit., 72.

specifica violazione, stante anche la mancanza di una specifica sanzione amministrativa nel D.lgs. 471/1997, su cui applicare l'eventuale riduzione[144].

2.3.3 Violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo: violazioni formali e *meramente* formali

Nel corso del presente paragrafo verranno passate in rassegna le violazioni denominate *formali.* Tali violazioni, all'opposto di quelle precedentemente analizzate, non incidono sull'ammontare del tributo dovuto, non generando alcun pericolo per l'erario. Tale fattispecie sanzionatoria si distingue dalle altre per il fatto che, generalmente, vengono previste sanzioni pecuniarie in misura fissa, non agganciate all'entità del tributo evaso o non determinato correttamente.

La prima[145] definizione di irregolarità *formale* si ritrova nella legge 22 dicembre 1980, n.882. Tale provvedimento ricomprendeva tra le irregolarità formali tutte le violazioni che non davano luogo ad accertamenti in rettifica o d'ufficio. In seguito l'articolo 21 del D.l. 2 marzo 1989, n. 69, ha ridefinito come formali le irregolarità ininfluenti ai fini della determinazione delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto[146].

Nel 1998 le previsioni dell'articolo 13 vennero ampliate tramite l'introduzione del quarto comma, ad opera del D.lgs. 203/1998, attraverso cui venne introdotta la possibilità regolarizzare gratuitamente, entro tre mesi, gli errori ed omissioni che non avessero inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo[147]. Questa espressione, a dire il vero molto generica, ricomprendeva al suo interno una gran varietà di contestazioni[148]. In seguito tale

---

[144] Come fatto notare da RICCA F., cit., *Il ravvedimento operoso,* cit., *ibidem.*

[145] ALEMANNO L.-RICCA F., *Violazioni formali addio*, in Corr. trib., 2000, XLII, 3056.

[146] Tale definizione verrà poi ripresa dall'articolo 19-bis del D.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85.

[147] E' proprio questa la caratteristica che connota una violazione formale, come ampiamente confermato in dottrina: SAMMARTINO S.- COPPA D., voce *Sanzioni tributarie,* in Enc. dir., XLI, Milano, 1989, 448 ss.; DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario,* cit., 38-39 e 408 ss.

[148] Modifica intervenuta a seguito dell'accoglimento del parere della Commissione interparlamentare cosiddetta "*dei Trenta*", presentato dai senatori Azzolini e Pastore e già accolto, a nome del Governo, dal sottosegretario alle Finanze, onorevole Marongiu.

norma venne integrata[149] stabilendo che una violazione fosse da considerarsi *formale* a patto che, oltre che non aver inciso sulla debenza del tributo, la violazione non avesse ostacolato "*un'attività di accertamento in corso"*. Tutte le attività che avessero inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo sarebbero rimaste assoggettate a sanzione, pur potendo beneficiare della fattispecie oblativa contenuta all'interno della lettera b). Introducendo quest'elemento di novità, il legislatore ha implicitamente introdotto nel nostro ordinamento due fattispecie di violazioni, molto simili fra loro, ma molto differenti ai fini sanzionatori. Ci riferiamo alle violazioni *formali* e *meramente formali.* In prima battuta ci soffermeremo su quest'ultima tipologia di violazione.

Lo Statuto dei diritti del contribuente ha introdotto nell'ordinamento giuridico tributario il nuovo concetto di violazione *meramente formale*. Più specificatamente, l'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, ha stabilito la non punibilità di quei comportamenti che si traducono "*in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*". Tale principio è stato trasfuso nel nuovo comma 5-*bis,* all'interno dell'articolo 6 del D.lgs. 472/1997[150], il quale ha disposto la non punibilità delle violazioni che non vanno ad intralciare azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Successivamente si è provveduto anche ad abrogare il quarto comma dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472/1997. Tale intervento si è reso necessario nell'ottica di coordinamento tra le norme del ravvedimento operoso con i principi previsti dallo Statuto dei diritti del Contribuente[151].

Il requisito della mancanza di ostacolo alle attività di controllo non era previsto tra i principi dello Statuto; è stato ritenuto opportuno inserirlo per incrementare i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria[152]. La norma, inoltre, espande il suo ambito d'applicazione, visto che si parla genericamente di "*ostacolo all'attività di accertamento",* rispetto alla precedente previsione, contenuta nell'ormai abrogato comma 4, che faceva riferimento a

[149] Integrazione operata per opera dell'articolo 6 del D.lgs. 19 novembre 1998, n. 422.

[150] L'integrazione è stata operata dall'articolo 7 del D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

[151] Questo è quanto riportato nella relazione illustrativa al D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, il cui articolo 7 è intervenuto nell'operare la menzionata abrogazione.

[152] Così CAPUTI G., *Il sistema tributario si "adegua" allo statuto,* in Corr. trib., 2001, XII, 896.

"*un'attività di accertamento in corso"*[153]. Se ne ricava che la novella legislativa è intervenuta nel ridurre l'ambito oggettivo di applicazione della previgente disposizione, causando un aggravio sanzionatorio nei confronti del contribuente[154]. Le due condizioni per far scattare la non punibilità di una violazione devono sussistere congiuntamente. In altri termini, non appare sufficiente, per inquadrare una determinata condotta tra quelle *meramente formali*, la presenza di una sola delle predette condizioni. C'è da fare un appunto in merito all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate[155], che ha generato non poca confusione. In un passaggio del documento è stato specificato come le condizioni di non punibilità debbano considerarsi alternative. E' evidente la contraddizione in cui incappa l'Amministrazione finanziaria, poiché il realizzarsi anche di una sola condizione avrebbe consentito il nascere di una violazione sostanziale, che sarebbe stata punibile[156]. Il passaggio della norma di più difficile interpretazione per identificare una condotta come *meramente formale* risulta essere quello relativo al fatto che la violazione non deve arrecare pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria. Gli Uffici dovranno valutare concretamente, a posteriori, se l'attività posta in essere dal contribuente ha effettivamente ostacolato l'attività ispettiva. I chiarimenti forniti sono stati parziali e lacunosi. L'Agenzia delle entrate, ad esempio, ha chiarito che sono da considerarsi *meramente formali* le violazioni che sono punite con la sanzione in misura fissa, non ancorate al valore dell'imposta. Rientrano all'interno di tale categoria anche tutte le violazioni potenzialmente idonee ad ostacolare i controlli, che in concreto non sono stati ostacolati grazie alla regolarizzazione operata da parte del trasgressore. Questa interpretazione rimarca l'importanza della regolarizzazione effettuata *ex post* dal contribuente, anche nel caso di violazioni *meramente formali*[157]. Sono da considerarsi *meramente formali* le violazioni previste dall'articolo 8 del D.lgs. 471/1997, relative al contenuto delle dichiarazioni, se in concreto esse non hanno costituito intralcio all'attività svolta dagli Uffici, magari grazie

---

[153] L'utilizzo dell'espressione "*in corso"* è stato anche interpretato come una deroga alle cause ostative previste dal comma 1 dell'articolo 13. Questa è la visione cui sono giunti VIOTTO A. *Commento all'art. 13*, cit., 459; POLO G.*, Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso,* in Il Fisco, 1999, XXI, 6996.

[154] Come fatto notare da IORIO A., *L'elenco (aperto) dei comportamenti per i quali scatta ancora la sanzione*, in Il Sole 24 Ore, 20 agosto 2001, 13. L'autore spiega che in seguito all'eliminazione del quarto comma, queste violazioni, in precedenza regolarizzabili gratuitamente entro tre mesi, sono divenute regolarizzabili solo in seguito al pagamento della sanzione in misura ridotta, anche con un ritardo minimo.

[155] Circolare dell'Agenzia delle entrate 77/E del 2001, cit.

[156] SERRANO' M.V., *Le condizioni di non punibilità nelle violazioni formali*, in Corr. trib., 2002, IX, 781.

[157] DEOTTO D. – MIELE L., *Ancora sul concetto di violazione "meramente formale",* in Corr. trib., 2002, VI, 511.

all'eventuale correzione degli errori da parte del contribuente. Il riferimento va, ad esempio, alla dichiarazione ai fini delle imposte dirette o dell'IVA, compresa quella periodica, redatta su modelli non conformi a quelli approvati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Inoltre non sono sanzionabili le dichiarazioni che non contengono i dati necessari ad identificare il contribuente (o il legale rappresentante se persona giuridica). Altro esempio di violazione che non è punibile, visti anche gli arresti della giurisprudenza di legittimità[158], è costituito dagli errori commessi in relazione all'errata indicazione del codice di pagamento o del codice dell'Ufficio. Il contribuente in questo caso è tenuto a regolarizzare la situazione effettuando una comunicazione agli Uffici competenti altrimenti, in caso contrario, potrebbe configurarsi l'ipotesi di impedimento all'attività di accertamento[159].

Le violazioni strettamente *formali*, come visto, sono quelle che pur non influenzando la determinazione dell'imposta, creano difficoltà all'attività di accertamento svolta dagli Uffici. Questo tipo di infrazione si ritrova spesso con riferimento all'obbligo di presentazione della dichiarazione. Viene ricompresa all'interno di tale categoria, ad esempio, l'omessa presentazione della dichiarazione con reddito zero e l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, nonostante il versamento delle relative ritenute[160]. Si considera violazione formale, sanzionabile, anche il mancato o tardivo invio di questionari richiesti dagli Uffici. Alla stessa stregua è sanzionabile anche la mancata risposta ad un invito a comparire da parte di un Ufficio. La scelta di sanzionare questi due tipi di violazione è legata al fatto che esse sono chiaramente idonee ad ostacolare l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria[161]. Esempi tipici di violazioni aventi carattere formale sono quelle che riguardano l'omissione o la non correttezza dei singoli quadri che fanno parte della dichiarazione dei

---

[158] Cfr. sentenza della Cassazione n. 22692 del 4 ottobre 2013. La pronunzia ha riguardato il caso di un contribuente che ha errato nell'utilizzo di un codice tributo nel modello F24. Per approfondimenti si veda il commento di TURIS P., *Errore nell'indicazione del codice tributo,* in Il Fisco, 2013, XL, 6239.

[159] Per ulteriori approfondimenti pratici si veda PAGANI G., *Violazioni non sanzionabili perché meramente formali: casi operativi*, in Il Fisco, 2011, XXIX, 4679.

[160] Questa è l'interpretazione fornita dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2001, n. 77/E, par. 3.1. Stando alla lettura data dall'Amministrazione finanziaria, sembrano rientrare in tale categoria tutte le dichiarazioni presentate in ritardo. In questo caso è plausibile ritenere come l'ostacolo all'attività d'accertamento debba necessariamente essere valutato in concreto da parte dell'Ufficio; così si esprime FANELLI R., *Nessuna sanzione per le violazioni formali che non pregiudicano i controlli,* in Corr. trib., 2001, XXXVII, 2809.

[161] Per tale fattispecie già la Circolare ministeriale 23/E del 1999, cit., aveva ritenuto non applicabile l'esimente poi abrogata che consentiva la regolarizzazione delle violazioni formali nell'arco di tre mesi. Per un approfondimento del tema si veda NOCERA C., *Violazioni "formali" e mancata risposta ai questionari: confermata la punibilità,* in Corr. trib., 2001, XLVII, 3528.

redditi. Il riferimento va, ad esempio, al quadro relativo alle operazioni con soggetti *black list,* il modello relativo agli studi di settore e il quadro RW. Viste le analogie sussistenti tra tali tipologie di violazioni, si andrà ad approfondire l'aspetto sanzionatorio del quadro RW. In questo quadro della dichiarazione dei redditi il contribuente è tenuto a dichiarare le attività che detiene all'estero. Stante la natura tributaria della violazione da omessa o irregolare compilazione del quadro RW, il contribuente potrà certamente usufruire del ravvedimento operoso[162]. Nel caso di dichiarazione integrativa o omessa, presentata entro 90 giorni dalla scadenza[163], si applica la riduzione prevista dalla lettera c), riduzione che si applica sulla sanzione prevista per l'omissione del quadro RW[164]. Nel caso in cui la regolarizzazione avvenga una volta spirati i 90 giorni, la sanzione base a cui fare riferimento non è più quella fissa, ma quella proporzionale prevista dalla norma. Con riferimento alle nuove previsioni previste dalle lettere b-*bis*) e b-*ter*), visto che tali lettere si applicano esclusivamente ai *"tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate",* ci si chiede se siano applicabili anche alle violazioni del quadro RW, non associate ad alcun recupero di maggiore imposta. Non vi è dubbio che se è possibile applicare queste nuove lettere alle ipotesi di violazioni sostanziali, ben si potrebbero applicare anche alle violazioni di natura formale, slegate dalla quantificazione del tributo[165].

2.3.4 Omessa presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto

La lettera c) dell'articolo 13 consente di regolarizzare la posizione del contribuente che abbia omesso di presentare una dichiarazione. La norma prevede un termine generale di regolarizzazione delle dichiarazioni pari a 90 giorni. L'introduzione della dichiarazione periodica ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ha determinato l'introduzione di una

---

[162] Le indicazioni in tal senso sono state fornite in passato da due Circolari dell'Agenzia delle entrate, la n. 48/E del 17 novembre 2009 e la n. 49/E del 23 novembre 2009. Tali documenti furono emanati in occasione del cosiddetto *Scudo ter.*

[163] Tale fattispecie sanzionatoria è autonoma rispetto a quella prevista per l'omessa compilazione della dichiarazione. A tal proposito si vedano la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2002, n. 9/E, par. 1.15, e Cassazione 11 giugno 2003, n. 9320.

[164] Sanzione fissa prevista dall'articolo 5, comma 2, ultimo periodo del D.l. 28 giugno 1990, n. 167.

[165] FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il ravvedimento delle violazioni degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni,* commento a cura di Paola Rossi e Pasquale Saggese, del 15 luglio 2015, 8-9.

specifica fattispecie oblativa nella seconda parte della lettera c)[166]: in questo caso il termine per la regolarizzazione è stato ridotto a 30 giorni. La ristrettezza di tale termine è stata giustificata dagli Uffici finanziari sostenendo che un termine superiore avrebbe ostacolato le attività di controllo e di monitoraggio delle dichiarazioni, impedendo così la possibilità di adottare una riduzione sulle sanzioni previste[167].

L'omessa dichiarazione è un caso in cui all'Amministrazione finanziaria viene preclusa la possibilità di conoscere l'assoggettamento al tributo di un determinato soggetto. Ci si chiede se anche in relazione a questa violazione sia possibile applicare, per analogia, i termini più ampi previsti dalle altre lettere dell'articolo 13. Abbiamo già visto in precedenza che, per ciò che attiene l'ipotesi di mancato versamento dei tributi, non desta particolare preoccupazione la possibilità di regolarizzare tali violazioni secondo i precetti della lettera b), estesi alle lettere di nuova introduzione. Tale interpretazione sembrerebbe pacifica, data l'analogia strumentale dei due tipi di violazione. L'omessa presentazione della dichiarazione è una violazione che sostanzia una fattispecie di omissione, così come è stato confermato da parte del Ministero[168]. Con riferimento alle denunce e dichiarazioni che devono essere presentate ai fini dell'imposta di registro e della dichiarazione di successione, il Ministero ha riconosciuto la possibilità di applicare anche la scadenza prevista dalla lettera b), siccome in questo caso non esistono norme che equiparano la dichiarazione cosiddetta *ultratardiva* alla dichiarazione omessa. La posizione è condivisibile, se non per il fatto che nel caso dell'imposta di registro, dato l'elevato livello di tecnicismo, non siamo in presenza di una vera e propria dichiarazione, quindi non si può parlare di dichiarazione omessa[169]. Nonostante ciò, con precipuo riferimento alle dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP, l'Amministrazione finanziaria e parte della dottrina, hanno ritenuto non applicabili i termini più favorevoli previsti dalla lettera b)[170]. Tale orientamento viene sorretto da due motivazioni. Si deve innanzitutto considerare la disposizione che considera comunque omessa la dichiarazione presentata con ritardo

---

[166] L'articolo 2 del D.lgs. 30 marzo 2000, n.99, ha introdotto tale termine di regolarizzazione per le dichiarazioni IVA.

[167] Questo è quanto riporta la relazione governativa al D.lgs. 99/2000.

[168] Circolare 180/E del 1998 cit.

[169] RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., *ibidem*.

[170] Questa è la posizione che ha mostrato il Ministero nella Circolare 180/E del 1998 cit., a suffragio di tale interpretazione POLO G., *Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso,* cit., 6998; STOPPONI G., *Ravvedimento in materia di IVA,* in Il Fisco, 1998, XXXVI, 11876; RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., *ibidem.*

superiore a 90 giorni[171]. In seconda battuta si osserva che, qualora si permetta di regolarizzare l'omissione della dichiarazione sia ai sensi della lettera b) che della lettera c), sfugge la motivazione per la quale il legislatore ha deciso di trattare diversamente le violazioni sostanziali.

La lettera c) dell'articolo 13 prevede che per regolarizzare la dichiarazione non presentata nei termini stabiliti il riferimento debba essere fatto alla sanzione per omessa dichiarazione[172]. L'Agenzia ha chiarito in passato[173] che nel caso di tardiva dichiarazione trovano applicazione, congiuntamente, sia le sanzioni per dichiarazione omessa che quelle per omesso versamento dei tributi[174]. Tale interpretazione è priva di fondamento, visto che se il contribuente omette la dichiarazione non possono essere irrogate sanzioni da omesso versamento. Le sanzioni saranno assorbite dalla violazione più grave, scaturente dall'omissione dichiarativa. Sulla base di quanto sopra esposto possono trovare applicazione due vie interpretative[175]. La prima ipotesi sottolinea il fatto che l'omessa dichiarazione non è sanzionabile, allora ben può essere sanzionato l'omesso versamento, in quanto la fattispecie sarebbe assimilabile a quella in cui il contribuente omette i versamenti, pur avendo regolarmente presentato la dichiarazione. Dall'altro lato si può affermare che la dichiarazione tardiva equivale, ai fini sanzionatori, all'omessa dichiarazione e allora la relativa sanzione assorbe ogni eventuale omesso o tardivo versamento.

L'istituto offre la possibilità, per tutti i tipi di violazione, eccetto che per il ritardo nella presentazione della dichiarazione, di effettuare la regolarizzazione senza più limiti temporali. Alla luce della riforma i ridotti termini previsti dalla lettera c) rivestono ancor più il ruolo di specialità rispetto al passato. Il termine per effettuare il ravvedimento in questo caso è solo di pochi mesi, con una ingiustificata differenziazione tra chi omette la dichiarazione e chi presenta una dichiarazione simbolica o irrisoria, magari errata o in bianco. Nel secondo caso il contribuente si attiva per manifestare la propria posizione al Fisco, cosa che nel caso di

---

[171] Per quello che riguarda le imposte dirette e l'IRAP occorre far riferimento norma dettata dall'articolo 2, comma 7 del DPR 322/1998, disposizione che viene richiamata dall'articolo 8, comma 6, del medesimo DPR, che regola l'IVA.

[172] Nessuna norma sanziona espressamente la dichiarazione tardiva, quindi alcuna sanzione sarebbe irrogabile per la dichiarazione presentata entro 90 giorni.

[173] Si veda Circolare 192/E del 1998, cit.

[174] A condizione che nella dichiarazione emerga un debito d'imposta.

[175] Per approfondimenti si veda CISSELLO A.- NEGRO M., *Sanzioni nell'omessa dichiarazione dei redditi*, in Il Fisco, 2013, parte I, XXXV, 5419.

omissione della dichiarazione non avviene[176]. Il risultato che si ottiene è quello di trattare situazioni analoghe in maniera differenziata. Resta un mistero perché l'omessa dichiarazione debba continuare ad essere assoggettata al termine di 90 giorni per il ravvedimento, che a confronto con i termini previsti dalla nuova lettera b-*ter)*[177] diventano davvero irrisori[178]. Va anche sottolineata l'apertura mostrata dai recenti decreti emanati dall'esecutivo in attuazione della delega fiscale, in cui viene prevista la possibilità di presentare una dichiarazione omessa entro un anno dalla scadenza, con sanzioni ridotte rispetto a quelle ordinariamente applicabili[179]. L'auspicio è che il ravvedimento in materia di dichiarazione omesse venga esteso, consentendolo magari entro il vecchio limite posto dalla lettera b) dell'articolo 13[180].

2.4 I limiti temporali e la riduzione delle sanzioni

Prima delle modifiche apportate dalla legge 190/2014, i termini per mettersi in regola con il Fisco erano limitati. In precedenza erano applicabili tre distinte scadenze, una per ogni fattispecie oblativa: 30 giorni per l'omesso versamento dei tributi, 90 giorni in caso di omessa dichiarazione e un anno per tutte le altre violazioni regolarizzabili[181].

Al ravvedimento di cui all'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 era stato criticato il fatto che, a differenza del modello di oblazione coniato nel 1990, non fosse in grado di garantire un'adeguata proporzionalità tra ritardo nella regolarizzazione ed entità dell'abbattimento della

---

[176] ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso,* n. 15, dell'11 maggio 2015, 24.

[177] Come si vedrà meglio in seguito, con tale fattispecie oblativa il ravvedimento viene concesso senza più alcun limite temporale.

[178] GALLIO F.-LUPI R., *Come coordinare il "ravvedimento illimitato" con le rettifiche "a favore" e le "dichiarazioni omesse",* in Dial. trib., 2014, V, 470.

[179] A partire dal 2017, le sanzioni per l'omessa dichiarazione saranno ridotte alla metà se tale irregolarità verrà sanata entro la scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo. Questo è quanto prevede l'articolo 15, comma 1, lettera a) dello schema di decreto attuativo contente misure per la revisione del sistema sanzionatorio. Per un approfondimento sul tema si veda PARISI P., *Omessa dichiarazione e nuovo assetto sanzionatorio,* in Il Fisco, 2015, XXXI, 3024.

[180] LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* in Il Fisco, 2015, XXIV, 2366.

[181] La presenza di soli 3 termini temporali è stata ritenuta da sempre un freno alla procedura. Per economicità di esposizione si veda CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento: un nuovo modello di collaborazioni Fisco-contribuente*, in Il Fisco, 2014, XLIV, 4340.

sanzione[182]. A seguito della riforma sono state aggiunte nuove ipotesi che rendono il ravvedimento più graduale e, soprattutto, eliminano ogni barriera di tipo temporale, tanto da parlare di ravvedimento *sine die*[183]. Con il *restyling* dell'istituto viene posto l'accento sul principio della gradualità decrescente del trattamento premiale, man mano che cresce il divario temporale fra la consumazione e la regolarizzazione della violazione[184]. Di gradualità nella riduzione delle sanzioni già si parlò nel 2011 quando, in relazione al caso degli omessi o tardivi versamenti, fu introdotta la possibilità di fruire di una riduzione maggiore della sanzione nel caso in cui la regolarizzazione fosse avvenuta entro 15 giorni dalla scadenza[185].

Prima di procedere all'analisi delle novità è doveroso specificare l'articolazione dei termini posti per il ravvedimento delle violazioni. La regolarizzazione può essere fatta prendendo in considerazione la distinzione tra due termini: *fisso e mobile*. Con il primo viene preso in considerazione il termine relativo alla presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa, mentre il secondo termine decorre dalla data della commissione dell'omissione o dell'errore. La distinzione, a sua volta, è direttamente correlata all'ulteriore differenza che intercorre tra i *tributi periodici* i quali sono *legati* alla presentazione della dichiarazione (ad esempio imposte sui redditi, IVA) e i *tributi istantanei* che non soggiacciono a tale obbligo (es. imposta di registro, sulle successioni). Le interpretazioni fornite nel tempo dall'Amministrazione finanziaria hanno generato confusione da parte dei contribuenti[186]. Per evitare dubbi sul tema si ritiene più corretta una distinzione

---

[182]VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 412.

[183] RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance",* cit., 3322.

[184] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance",* cit., *ibidem.*

[185] Il D.l. 6 luglio 2011, n. 98, ha modificato l'articolo 13 del D.lgs. 471/1997 generalizzando l'applicazione della disposizione che in precedenza risultava applicabile solo ai crediti assistiti da garanzie reali e personali. La norma prevede che la regolarizzazione dei mancati versamenti possa essere sanata fruendo di uno sconto pari a 1/15 per ogni giorno di ritardo, che si somma alla riduzione già prevista dalla lettera a) dell'articolo 13. La riduzione della sanzione diminuisce progressivamente sino ad annullarsi il quindicesimo giorno, quando torna applicabile la riduzione prevista dalla lettera a).

[186] Con riferimento ad alcune violazioni relative ad obblighi IVA, gli Uffici hanno ritenuto che dovesse applicarsi il termine mobile, e non quello fisso, basandosi sull'assenza di collegamento della violazione con la dichiarazione annuale. In particolare si veda la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 26 settembre 2005, n. 41/E, par. 5.5, in materia di comunicazione telematica delle lettere d'intento e la Circolare 28 gennaio 2011, n. 2/E, par. 4.1, in materia di comunicazione telematica delle operazioni con soggetti economici stabiliti in Paesi *black list*.

che dovrebbe articolarsi tra i tributi con presupposto a maturazione periodica e i tributi d'atto[187], come ad esempio le imposte indirette sui trasferimenti[188].

L'articolo 1, comma 636, della legge 190/2014, novellando il comma 1 dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472/1997, aggiunge quattro nuove ipotesi di riduzione delle sanzioni, e precisamente:

- la lettera a-*bis*), che contempla la riduzione della sanzione ad un nono del minimo in caso di regolarizzazione 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;

- la lettera b-*bis*), che contempla la riduzione ad un settimo del minimo in caso di regolarizzazione 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;

- la lettera b-*ter*), che contempla la riduzione ad un sesto del minimo in caso di regolarizzazione 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;

- la lettera b-*quater*), che contempla la riduzione delle sanzioni ad un quinto del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la contestazione della violazione con un processo verbale di constatazione (pvc)[189];

Il principio di fondo che si ricava dalla nuova disposizione è il seguente: più rapido sarà il ravvedimento rispetto al momento di consumazione dell'illecito, minore sarà la sanzione irrogata per la violazione commessa.

---

[187] Sul punto si veda MARONGIU G.-MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 51; Gli autori definiscono così la citata distinzione: i tributi periodici sono legati alla misurazione della ricchezza in un arco temporale mentre i tributi istantanei hanno come presupposto fatti istantanei.

[188] Tesi prospettata da LOVECCHIO L., *Ravvedimento operoso, i primi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate*, in Il Fisco, 2015, XIII, 1251.

[189] Notificato secondo le modalità previste dall'articolo 24 della legge 4/1929.

La prescrizione introdotte alla lettera a-*bis*) hanno il precipuo scopo di aumentare la gradualità del trattamento premiale in ragione della maggiore rapidità della regolarizzazione. In passato il contribuente che non si fosse messo in regola entro 30 giorni avrebbe avuto a disposizione esclusivamente il termine annuale di cui alla lettera b). Le prescrizioni della lettera a-*bis)* hanno carattere generale, permettendo la regolarizzazione di trasgressioni formali e sostanziali[190] e potendosi applicare ad ogni categoria di tributo. Il dato letterale della norma aveva creato alcune problematiche in relazione ai tributi *periodici,* con riferimento alle violazioni relative agli omessi o tardivi versamenti. La previsione della lettera a-*bis)* è analoga a quella della lettera b), visto che consente la regolarizzazione di violazioni avente natura formale e sostanziale. La norma della lettera a-*bis)* si discosta dal modello previsto dalla lettera b): nel primo caso il termine di 90 giorni per la regolarizzazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione, mentre nel secondo caso il termine massimo è quello relativo alla presentazione della dichiarazione nell'anno in cui è avvenuta la violazione. Seguendo alla lettera le prescrizioni della lettera a-*bis*) si sarebbero ottenuti effetti paradossali: ad esempio nel caso di versamento del saldo IRPEF di giugno, si avrebbe avuto l'effetto di posticipare l'effetto del ravvedimento a partire dal 30 settembre, data di scadenza della dichiarazione[191]. La problematica è stata risolta attraverso un documento di prassi dell'Amministrazione finanziaria[192], con cui è stato introdotto un dualismo tra le violazioni commesse nella dichiarazione e tutte le altre violazioni: per le prime i 90 giorni per la regolarizzazione decorrono dal termine per la presentazione della dichiarazione, mentre per le seconde il *dies a quo* è rappresentato dalla data di commissione della violazione[193].

Per effetto delle nuove disposizioni di cui alle lettere b-*bis*) e b-*ter*), le violazioni tributarie di competenza dell'Agenzia delle entrate[194], possono essere regolarizzate ben oltre il limite annuale previsto in precedenza. Come prevede il nuovo comma 1-*bis* inserito all'interno

---

[190] Poiché vengono riprese in toto le disposizioni già previste dalla lettera b).

[191] Si vedano esempi forniti da ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 17; FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* commento a cura di Paola Rossi e Pasquale Saggese, del 15 aprile 2015, 15.

[192] Chiarimento fornito dalla Circolare 23/E dell'Agenzia delle entrate del 9 giugno 2015. Le indicazioni fornite nel documento di prassi sono state poi recepite con riferimento alla disposizione contenuta nell'articolo 16, comma 1, lettera f), dello *Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio.*

[193] PARISI P., *Due aspetti tormentati del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma,* in Il Fisco, 2015, XXVI, 2549.

[194] Sempre con l'eccezione dell'omessa presentazione della dichiarazione, regolarizzabile soltanto nel termine di 90 giorni ai sensi della lettera c).

dell'articolo 13, tali termini sono applicabili esclusivamente ai tributi di competenza dell'erario. Grazie specialmente alla nuova lettera b-*ter)* viene data la *chance* di fare pace con il Fisco fino al momento in cui il contribuente può essere assoggettato ad accertamento. Con questa norma si realizza compiutamente la parificazione del termine a disposizione del contribuente per correggere i propri errori e quello del Fisco per identificarli. Il tenore letterale della norma lascia ipotizzare che il ravvedimento sia applicabile anche qualora venga disposto il raddoppio dei termini d'accertamento[195].

L'ultimo elemento di novità è costituito dalla lettera b-*quater)*, in cui viene introdotta la possibilità per il contribuente di ravvedersi anche in seguito alla ricezione di un processo verbale di constatazione. La norma esclude dal novero dei processi verbali di constatazione regolarizzabili quelli che contestano specifiche categorie di violazioni[196]. Anche in questo caso il ricorso a tale fattispecie viene precluso ai tributi *"non di competenza dell'Agenzia delle entrate"*[197]. Dal primo gennaio 2015 il trasgressore che riceve un verbale di constatazione può regolarizzare la propria posizione beneficiando dello sconto pari a 1/5 della sanzione. Tale previsione costituisce un forte elemento di novità rispetto al passato. In precedenza, la notifica di un processo verbale di constatazione avrebbe precluso la possibilità di ravvedersi. Nella bozza originaria del disegno di legge di Stabilità, la notifica di un processo verbale di constatazione avrebbe comunque consentito il ravvedimento, senza andare a ridurre lo sconto sulla sanzione garantito al contribuente. L'inserimento di questa disposizione si è reso poi necessario, in aderenza alla *ratio* dell'istituto, per valorizzare la

---

[195] Il riferimento va, *in primis,* alle disposizioni contenute negli articoli 43 del DPR 600/1973 e 57 del DPR 633/1972; entrambe le norme dispongono che "*in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'artico lo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è' stata commessa la violazione".* La seconda norma è contenuta all'interno dell'articolo 12 del D.l. 1 luglio 2009, n. 78, in cui viene statuito che con riferimento agli investimenti e alle attività finanziarie detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata, i termini per l'accertamento (per quanto riguarda l'IVA e le imposte sui redditi) vengono raddoppiati.

[196] Le violazioni sono quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.lgs. 471/1997. Ci riferiamo ai casi di mancata emissione di ricevute, scontrini e documenti di trasporto, omessa annotazione di corrispettivi sull'apposito registro per malfunzionamento del registratore di cassa e mancata installazione del registratore di cassa.

[197] La norma originaria non escludeva da tale fattispecie oblativa i tributi non erariali. Come fatto notare da FANELLI R., *Il ravvedimento cambia pelle,* in Corr. trib., 2015, VI, 428, in relazione a questi tributi operava comunque la preclusione, prevista dal nuovo comma 1-*ter* dell'articolo 13, che impediva il ravvedimento in caso di notifica di un processo verbale di constatazione. Tale piccola incongruenza è stata risolta con il decreto attuativo della delega fiscale chiamato a riformare il sistema sanzionatorio tributario. L'articolo 16, lettera f), di detta disposizione ha previsto che il ravvedimento, per i soli tributi non amministrati dal Fisco, non trova applicazione anche relativamente alla lettera b-*quater).*

spontaneità del comportamento del contribuente che si mette in regola prima dell'effettuazione dei controlli da parte degli Uffici tributari[198]. In caso di notifica di un pvc non è chiaro se l'aggravio sanzionatorio sia generalizzato o riguardi solo le sanzioni ivi contestate. La valenza inibitoria dovrebbe valere solo nei riguardi delle contestazioni mosse all'interno del processo verbale di constatazione, soluzione che sembra essere più aderente alla *ratio* dell'istituto[199].

2.5 Le modalità di regolarizzazione

Il modello utilizzato per l'autocorrezione ricalca in gran parte quello già previsto dal primo comma del previgente articolo 48 del DPR 633/1972[200]. Seguendo tale schema, tuttora in vigore, il contribuente deve autopunirsi, liquidando e versando l'imposta e la sanzione da ravvedimento.

Nella prima fase il contribuente si adopera per eliminare tutti gli errori e le irregolarità ed esegue tutti gli adempimenti che a suo tempo ha omesso. La regolarizzazione deve riguardare la globalità delle violazioni poiché, in caso contrario, il contribuente farebbe scattare nei suoi confronti l'effetto autodenuncia. Nel caso di dichiarazione omessa il trasgressore può mettersi in regola presentando regolare dichiarazione o, nel caso di dichiarazione riportante un reddito inferiore a quello reale, la violazione viene sanata attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa. La prima versione del ravvedimento operoso, datata 1990, presupponeva, vista la possibilità di regolarizzare esclusivamente le violazioni in materia di imposte dirette ed IVA, la necessità di presentare una dichiarazione integrativa. Tale necessità a partire dal 1997 è venuta meno poiché, attualmente, possono essere regolarizzate anche violazioni che non incidono sul contenuto della dichiarazione[201].

---

[198] LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* in Il Fisco, 2015, IX, 824.

[199] LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* cit., 2364.

[200] RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., 1258.

[201] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 453. Un esempio è rappresentato dalla correzione di violazioni contabili che non incidono sul reddito imponibile.

La seconda fase della regolarizzazione attiene alla liquidazione del tributo, della sanzione e degli interessi calcolati giorno per giorno[202]. Tale onere spetta comunque al contribuente, il quale liquida l'imposta e le sanzioni in maniera autonoma. Il rischio è che, vista la complessità del sistema tributario, il contribuente commetta errori impedendo il perfezionarsi della procedura e, soprattutto, faccia scattare l'effetto autodenuncia. Tale schema di regolarizzazione rivela delle incoerenze siccome tratta in maniera analoga coloro che adempiono, seppur tardivamente, senza autopunirsi, e coloro che non adempiono *tout court*[203]. Il ravvedimento potrebbe far emergere una sanzione nulla, il che parrebbe irragionevole visto che l'istituto ha come obiettivo la riduzione della sanzione. Invero, l'espressione usata dal legislatore[204] nell'articolo 13 lascia intendere che il ravvedimento è esercitabile anche nel caso in cui il tributo non sia dovuto, così come la sanzione collegata[205]; in questo caso si parla di *ravvedimento gratuito.* Nel caso in cui il tributo non sia dovuto è pacifico ritenere che non siano dovuti nemmeno gli interessi moratori[206]. Il ravvedimento è esercitabile anche qualora la regolarizzazione della dichiarazione comporti l'emersione di un minor credito[207] o di una minore perdita rispetto a quelli originariamente indicati. Nel primo caso troverebbe applicazione la sanzione per infedele dichiarazione, da calcolarsi in modo proporzionale rispetto alla differenza di credito. In questo caso, in presenza di specifiche condizioni[208], non deve essere versata nessuna somma a titolo d'imposta e troverà applicazione la sanzione in misura fissa. Nel caso di dichiarazione in perdita non si ha traccia nell'ordinamento di una norma che sanzioni tale violazione, visto che la legge sanziona in modo proporzionale solo "*la maggiore imposta dovuta";* anche in questo caso risulta applicabile la sanzione fissa.[209]

---

[202] Per il calcolo degli interessi si procede come segue: si moltiplica il tributo dovuto per il tasso legale vigente *ratione temporis* e per il numero dei giorni che intercorrono dalla scadenza al momento della regolarizzazione, il tutto viene poi diviso per 365.

[203] LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie,* in Rass. Trib., 1998, II, 340-341.

[204] Il riferimento va all'espressione *"quando dovuti",* con cui vengono richiamati i tributi.

[205] Posizione contraria RICCA F., *Il ravvedimento operoso,* cit., *ibidem*.

[206] Come precisato da PENNELLA N., *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, cit., 79.

[207] Tale ipotesi è stata confermata recentemente da LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* cit., 830. L'autore si riferisce alla presentazione di una dichiarazione integrativa in caso di ravvedimento dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione.

[208] Il credito riportato nella dichiarazione successiva coincide con il minor credito risultante dalla regolarizzazione, ovvero il credito non è stato ancora rimborsato

Terzo e ultimo adempimento richiesto è il pagamento delle somme in precedenza liquidate, ovvero l'imposta, la sanzione ridotta e gli interessi[210]. Nel caso di omesso versamento questa fase diventa l'unica di tutta la procedura del ravvedimento. La disposizione prevede che il pagamento deve essere effettuato contestualmente alla regolarizzazione[211]. La contestualità degli adempimenti connessi al ravvedimento è legata a due obiettivi: il primo riguarda il risparmio di costi per l'Amministrazione finanziaria che così non deve procedere ad effettuare controlli *ex post,* il secondo è legato al fatto che seguendo tale schema viene garantita appieno la *resipiscenza* del contribuente[212]. L'utilizzo dell'avverbio "*contestualmente"* pone dei problemi di carattere operativo. Il legislatore, così come precisato anche dal Ministero[213], indicando la contestualità quale requisito essenziale ha voluto intendere che entrambi gli adempimenti devono essere espletati entro i limiti di tempo previsti dalla legge per accedere al trattamento premiale, seppur in giorni diversi[214]. L'eventuale frapporsi di una causa ostativa nel lasso intercorrente fra i due adempimenti produce comunque il caducarsi della procedura.

2.6 Gli effetti del ravvedimento e l'esimente per i reati tributari

Il ravvedimento garantisce una serie di effetti premiali, senza i quali il contribuente non sarebbe davvero incentivato ad esperire la procedura. L'effetto che più risalta è quello relativo alla riduzione delle sanzioni, in misura variabile, relativamente al momento della regolarizzazione. Per restare sul piano degli effetti amministrativi, gli illeciti regolarizzati per il tramite di ravvedimento operoso non rilevano ai fini dell'aumento della sanzione previsto dall'articolo 7, comma 3, del D.lgs. 472/1997. Parte della dottrina ritiene che, stante la

---

[209] Come sostenuto da DEOTTO D.-MIELE L., *Ravvedimento operoso in presenza di minore perdita o di minore credito,* in Corr. trib., 1998, XLVII, 3463; contrario a tale interpretazione VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 455, visto che secondo l'autore non sarebbe applicabile alcuna sanzione stando al dato letterale dell'articolo 1 del D.lgs. 471/1997.

[210] A tal proposito è interessante menzionare una recente sentenza della Cassazione del 9 aprile 2014, n. 8296. I giudici hanno ritenuto che il semplice pagamento tardivo del tributo, senza versare le sanzioni ridotte e gli interessi moratori, non costituisce ravvedimento operoso, quindi è lecito l'operato dell'Amministrazione finanziaria che iscrive a ruolo la sanzione in misura piena.

[211] Nella versione originaria del ravvedimento del 1990, per quanto riguarda l'IVA, non era richiesto ai fini del perfezionamento della procedura il pagamento della soprattassa unitamente alla regolarizzazione degli errori.

[212] PENNELLA N., *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, cit., 81.

[213] Circolare 192/E del 1998, cit.

[214] Tesi avvalorata dalla Circolare 180/E del 1998, cit.

mancanza di una previsione analoga all'interno dei commi 1 e 2 dell'articolo 7, le violazioni regolarizzate comunque costituiscano dei *precedenti fiscali*, tali da essere presi in considerazione ai fini dell'applicazione della recidiva[215].

L'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 nulla dice in relazione all'applicazione delle sanzioni accessorie[216]. I benefici del ravvedimento potrebbero limitarsi all'applicazione della riduzione delle sanzioni, misura che potrebbe essere sufficiente a favorire la messa in regola del trasgressore. La possibilità di applicare sanzioni accessorie anche nel caso di ravvedimento causerebbe l'effetto di rendere più convenienti altri istituti[217], che presuppongono l'accertamento e l'irrogazione della sanzione da parte degli Uffici[218]. Questo espediente si scontra profondamente con le finalità del legislatore il quale, con l'introduzione dell'istituto, mirava al risparmio di energie e al miglioramento dell'efficienza.

Il ravvedimento operoso produce ulteriori e rilevanti effetti, oltre che dal punto di vista amministrativo, anche sul versante penale. Nella versione originaria dell'istituto era in vigore una specifica causa di non punibilità prevista dall'articolo 14, comma 5, della legge 408/1990. L'esimente penale in questione prevedeva che la presentazione della dichiarazione integrativa e la regolarizzazione degli adempimenti prescritti, ai fini IVA o delle imposte sui redditi, escludesse la punibilità per i reati previsti dal D.l. 10 luglio 1982, n. 429[219]. In seguito all'emanazione del D.lgs. 472/1997, sono state abrogate le singole disposizioni che consentivano la regolarizzazione[220], pur rimanendo operante l'articolo 14 della legge 408/1990, che faceva espresso rinvio alle norme abrogate. In seguito alla riforma del sistema sanzionatorio penale tributario, avvenuta ad opera del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il D.l. 429/1982 è stato abrogato, rendendo definitivamente privo di significato il richiamo

---

[215] Si veda in tal senso DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.L.vo n. 472/1997*, cit., 156. L'autore ritiene, comunque, che gli Uffici dovrebbero motivare la loro presa di posizione, motivando adeguatamente il comportamento posto in essere dal contribuente.

[216] Sanzioni che vengono previste dall'articolo 21 del D.lgs. 472/1997.

[217] VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 466.

[218] Ad esempio nel caso della definizione agevolata delle sanzioni, *ex* articolo 16, comma 3, del D.lgs. 472/1997, la norma prevede la non applicazione delle sanzioni accessorie.

[219] Tale decreto conteneva la disciplina applicabile ai reati tributari. Rientravano nel novero dei reati, ad esempio, quelli relativi all'infedele dichiarazione dei redditi, frode fiscale effettuata attraverso documenti falsi, o altri reati a questi connessi.

[220] Ci si riferisce all'articolo 48 del DPR 633/1972 ai fini IVA e all'articolo 9 del DPR 600/1973 per le imposte dirette.

precedentemente contenuto nell'articolo 14 della Legge n. 408/1990. L'articolo 13, comma 1, del D.lgs. 74/2000, stabilisce che le pene relative a reati indicati nel medesimo decreto, sono ridotte fino a 1/3 se, prima del dibattimento di primo grado, i debiti tributari che hanno originato i reati sono estinti, anche "*attraverso le speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento*" previste dalla legge. Come precisato dal Ministero[221], in seguito all'entrata in vigore della norma anche il ravvedimento operoso rientra nella categoria delle *procedure conciliative.* Il pagamento deve comprendere, oltre che l'intera pretesa tributaria, anche le relative sanzioni amministrative. La debenza delle sanzioni nel caso di specie ha suscitato forti critiche da parte della dottrina, poiché non viene rispettato principio di specialità dettato all'articolo 19 D.lgs. 74/2000[222]. Nonostante tale previsione normativa, alcuni autori in dottrina hanno continuato a sostenere la validità dell'esimente penale originaria, contenuta nell'articolo 14, comma 5, della legge 408/1990. Tale tesi è avvalorata da due motivi: il primo è la mancata abrogazione espressa della citata disposizione e il fatto che, data la natura giuridica dell'istituto, il ravvedimento non riguarda il pagamento di un debito tributario maturato ma consiste nella presentazione di una dichiarazione spontanea che va a sostituire un'altra errata[223].

Con i recenti decreti attuativi delle delega fiscale il legislatore compie un parziale *revirement*[224]. In seguito alla modifica dell'articolo 13 del D.lgs. n. 74/2000, il contribuente potrà procedere all'estinzione di alcuni reati, attraverso il pagamento del debito tributario. Per i reati cosiddetti da *riscossione*[225], il trasgressore potrà estinguere il proprio debito tributario prima del giudizio di primo grado, (o entro i 3 mesi successivi dalla regolarizzazione in caso di rateazione) beneficiando così dell'esclusione dalla punibilità per tali tipi di violazione

---

[221] Circolare del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2000, n. 154/E.

[222] Con riguardo ad eventuali profili di illegittimità costituzionale dell'articolo 13, comma 2, del D.lgs. 74/2000, per l'introduzione di una deroga sostanziale al principio di specialità *ex* articolo 19 del D.lgs. medesimo, si vedano, tra gli altri, DI AMATO A.- PISANO R., *I reati tributari*, in Trattato di diritto penale dell'impresa (diretto da A. di Amato), Padova, 2004, 273 ss.; BELLAGAMBA G. – CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario*, cit., 195.

[223] Sul punto si vedano le posizioni di ARDITO F., *Qualche considerazione sul momento consumativo del reato dichiarazione fraudolenta e sulla efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso*, in Rass. trib., 2003, V, 1840 ss.; SEPIO G.-TERRACINA D., *Profili penali del ravvedimento operoso: perplessità e prime esperienze*, in, Dial. dir. trib., 2006, VI, 794; PERINI A., *Appunti di diritto penale tributario*, Torino, 2008, 46; BELLAGAMBA G.-CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario*, cit., 415.

[224] Le parti che interessano relativamente all'esimente penale sono quelle contenute all'interno degli articoli 11 e 12 dello schema di decreto attuativo concernente revisione del sistema sanzionatorio tributario.

[225] Il riferimento va ai reati relativi all'omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di IVA e indebita compensazione, reati puniti, rispettivamente, dagli articoli 10-*bis,* 10-*ter,* 10-*quater* del D.lgs. 74/2000.

penale. Al trasgressore viene offerta una possibilità analoga, ovvero l'esclusione dalla punibilità, per i reati di omessa o infedele dichiarazione[226] (*reati dichiarativi)*, a patto che egli, però, proceda al pagamento dell'oblazione anteriormente rispetto alla formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche, altre attività amministrative d'accertamento e all'avvio di procedimenti penali. Tale differenziazione tra i cosiddetti reati da *riscossione* e i reati *dichiarativi* attenua le possibili critiche in merito al rischio di *monetizzazione* della responsabilità penale[227], vista la maggiore gravità dei reati *dichiarativi,* e si garantisce una maggiore spontaneità del comportamento da parte di chi decide di estinguere anticipatamente il proprio debito tributario[228]. Il ravvedimento continuerà ancora a costituire una circostanza attenuante, con la possibilità di ridurre la pena principale fino alla metà, e la non applicazione delle pene accessorie, per tutti gli altri reati previsti dal D.lgs. 74/2000[229].

2.7 Il ravvedimento "*carente*"

Il ravvedimento operoso richiede, ai fini del perfezionamento, il versamento integrale del *quantum* dovuto a titolo di imposta, delle sanzioni in misura ridotta e degli interessi. Nella pratica si registrano spesso casi di errori da parte dei contribuenti i quali, in maniera incolpevole, procedono alla regolarizzazione versando un ammontare complessivo inferiore rispetto al dovuto, impedendo così il perfezionamento della procedura. Come già detto, l'effetto che si produce in capo al contribuente che non effettua correttamente i versamenti dovuti è quello dell'autodenuncia. L'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di controllare la corretta attuazione e, nel caso in cui la regolarizzazione risulti essere irregolare, può procedere al disconoscimento dei benefici dell'istituto[230]. Il contribuente torna così ad essere esposto al potere di controllo da parte del Fisco relativamente a quella fattispecie. In

---

[226] Reati puniti dagli articoli 4 e 5 del D.lgs. 74/2000.

[227] Tale rischio era stato espresso in sede di riforma del sistema sanzionatorio tributario, nel 2000. In merito la Relazione governativa al D.lgs. 74/2000 definiva tale rischio come "*la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale*".

[228] SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso: tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* in Corr. trib., 2015, XXX, 2303-2304.

[229] Questo è quanto prevede il nuovo articolo 13-*bis* del D.lgs. 74/2000, previsto dal decreto attuativo menzionato in precedenza. Il testo dell'articolo propone, così come prevede l'attuale articolo 13 del D.lgs. 74/2000, l'applicazione dell'esimente in questione *"anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".*

[230] PENNELLA N., *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, cit., 78-79.

conseguenza dell'errore il rischio è che il contribuente possa ricevere un atto con cui viene ripreso a tassazione l'intero importo dovuto, con sanzioni applicate in misura piena. Questo era il *modus operandi* seguito dall'Agenzia delle entrate, fortemente rivisto in seguito all'emanazione della Circolare 67/E del 23 giugno 2011. In quell'occasione è stata sancita per la prima volta la validità di un *ravvedimento parziale*. Nel caso in cui il contribuente si trovi a versare erroneamente un importo complessivamente inferiore a quello dovuto, il ravvedimento potrà dirsi perfezionato parzialmente, in relazione alle cifre effettivamente versate. In questo caso la parte di debito che residua, naturalmente, non potrà beneficiare della riduzione delle sanzioni, che andranno irrogate in misura piena da parte degli Uffici. Allo stesso modo, nel caso in cui il versamento venga frazionato in due frangenti temporali differenti e qualora fra i due pagamenti si frapponga una causa ostativa, il ravvedimento resterà valido solo in relazione al primo pagamento, potendo gli Uffici procedere all'irrogazione delle sanzioni in misura piena relativamente al secondo versamento. Il problema è stabilire con quale parametro si può stabilire la misura di completamento del ravvedimento, seppur a fronte di un versamento insufficiente. Ad esempio l'errore potrebbe consistere nell'applicazione errata della riduzione sull'importo dovuto a titolo di sanzione, oppure in un errore sul calcolo degli interessi. Gli Uffici calcolavano la percentuale di completamento sulla base dell'importo della sanzione versata[231]. Questa modalità di calcolo creava disparità di trattamento[232], immediatamente riconoscibili[233]. L'Amministrazione finanziaria ha poi superato queste criticità con un nuovo documento esplicativo[234]. Nella Circolare è stata data indicazione di come procedere alla quantificazione della percentuale di completamento del ravvedimento. Tale valore si ottiene rapportando l'ammontare complessivamente versato con l'ammontare complessivamente dovuto. Questo metodo si

[231] Si ipotizzi il caso in cui sia dovuta un'imposta di 10000 e sanzioni in misura ridotta per 1000: qualora il contribuente versi erroneamente l'importo di 10000 a titolo d'imposta e soli 900 a titolo di sanzione, il ravvedimento veniva considerato perfezionato al 90%. L'Ufficio in seguito avrebbe provveduto a liquidare l'imposta e applicare la sanzione piena sulla parte residua d'imposta pari al 10%.

[232] FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 11-12.

[233] Riprendendo l'esempio precedente, ipotizziamo il caso di un soggetto decida di versare *ab origine* solo il 90% dell'imposta dovuta, commisurando l'esatto importo della sanzione ridotta. Egli versa 9000 d'imposta e 900 di sanzioni, per poi ricevere in seguito un avviso di liquidazione relativo all'imposta non versata pari a 1000, con l'applicazione delle sanzioni piene. Il soggetto dell'esempio precedente si troverebbe a dover pagare le stesse somme, pur avendo effettuato un pagamento inferiore di soli 100, in confronto ai 1100 complessivamente non versati dall'altro soggetto.

[234] Circolare dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2013, n. 27/E.

rivela essere molto più equo di quello usato in precedenza[235]. Nel documento viene anche precisato che per beneficiare di questo metodo di calcolo (conservando gli effetti del ravvedimento parziale), il contribuente è tenuto comunque a versare un ammontare, anche se minimo, a titolo di sanzioni, indicando il corretto codice tributo all'interno del modello di pagamento. L'Amministrazione finanziaria ha inoltre previsto la possibilità di poter variare successivamente i codici tributo e procedere ad una diversa ripartizione degli importi versati[236].

La giurisprudenza di legittimità si è dissociata dalle indicazioni fornite negli interventi dell'Agenzia delle entrate. Si segnalano in particolare due arresti da cui si evince il non riconoscimento della fattispecie relativa al *ravvedimento carente.* Nei due interventi[237] i giudici hanno ribadito il principio secondo cui il ravvedimento può dirsi perfezionato solo con l'integrale versamento di tutti gli importi, non potendo il contribuente nemmeno appellarsi ai principi di buona fede e leale collaborazione sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente. Gli Ermellini hanno precisato come la locuzione "*deve*", inserita nell'articolo 13, presupponga in modo indefettibile l'esatto versamento del *quantum* dovuto a titolo di imposta, sanzioni e interessi, pena l'inefficacia assoluta della regolarizzazione. E' evidente la sproporzione di trattamento che si viene a creare tra coloro che si sono ravveduti, errando nella liquidazione dell'importo, e coloro che non si sono ravveduti affatto, i quali, seguendo questo filone interpretativo vengono trattati alla stessa stregua, ovvero si vedono applicare la sanzione piena sull'intero importo dovuto[238]. Si segnalano interventi della giurisprudenza di merito in cui sono state adottate misure meno rigorose rispetto a quelle assunte dai giudici supremi, riconoscendo la validità del ravvedimento anche nel caso di errori di modesto ammontare[239].

---

[235] Prendendo sempre come parametro il primo esempio, il ravvedimento verrà considerato perfezionato al 99%, non più al 90%.

[236] Si ritiene che con tale previsione si sia voluto garantire il contribuente che non abbia indicato, erroneamente, alcun versamento a titolo di sanzione; questo passaggio lascia comunque delle difficoltà interpretative, come fatto notare da FANELLI R., *Quando il ravvedimento errato può considerarsi valido,* in Corr. trib., 2013, XXXIX, 3094.

[237] Ordinanza della Cassazione n. 12661 del 9 giugno 2011, con commento di CORDEIRO GUERRA R., *Il versamento parziale della sanzione ridotta impedisce il ravvedimento?,* in Corr. trib., 2011, XXXV, 2895 ss.; ordinanza della Cassazione n. 14298 dell'8 agosto 2012, con commento di TURIS P., *Omesso versamento degli interessi e perfezionamento del ravvedimento operoso,* in Il Fisco, 2012, XXXVII, 5975.

[238] CORDEIRO GUERRA R., *Il versamento parziale della sanzione ridotta impedisce il ravvedimento?*, cit., *ibidem*.

[239] *Ex multis:* Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. XLV, sentenza 5 marzo 2013, n. 40; Commissione tributaria regionale Lombardia, sez. XIX, sentenza 9 agosto 2012, n. 79; Commissione tributaria

E' auspicabile che anche la Cassazione si uniformi a tali orientamenti, con cui si riconosce la natura di errore scusabile commesso dal contribuente, e che trovino piena applicazione i principi statuiti dalla legge 212/2000.

2.8 Il ravvedimento nelle imposte di registro e ipo-catastali

Il ravvedimento operoso, in generale, richiede l'attivazione del contribuente per rimuovere le conseguenze negative derivanti dalla violazione della legalità. Il terzo comma dell'articolo 13 disciplina un'eccezione alla regola generale[240], poiché viene disciplinata l'ipotesi in cui la liquidazione viene effettuata da parte degli Uffici. In tal caso il perfezionamento non è immediato in quanto viene richiesto al contribuente il pagamento entro 60 giorni dalla ricezione della notifica dell'avviso di liquidazione. Tale disciplina si applica in genere ai tributi indiretti che devono essere liquidati da parte dell'Ufficio come avviene, ad esempio, nel caso dell'imposta di registro[241] o della dichiarazione di successione[242]. In questi casi il contribuente che voglia rimediare alla mancata registrazione di un atto deve richiederne la registrazione presso l'Ufficio competente[243]. La richiesta può essere fatta secondo le scadenze previste dal comma 1 dell'articolo 13, beneficiando delle stesse riduzioni sulle sanzioni. L'Ufficio provvederà poi a notificare alla parte apposito avviso, contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi legali maturati[244], l'irrogazione della sanzione e l'indicazione che viene emesso allo scopo di perfezionare il ravvedimento operoso[245]. Nel caso in cui il destinatario, nel termine di 60 giorni dalla notifica, non provveda ad effettuare il pagamento degli importi dovuti, il ravvedimento si considera non perfezionato. Ciò porta a due conseguenze: da una parte si perde la possibilità di usufruire del trattamento premiale

---

regionale Lombardia, sez. I, sentenza 25 gennaio 2012, n. 8. In tutti questi procedimenti è stato contestato il fatto di aver versato, ai fini del ravvedimento operoso, un importo inferiore rispetto al dovuto.

[240] La fattispecie oblativa è stata introdotta con il D.lgs. 203/1998.

[241] Articolo 16 del DPR 26 aprile 1986, n. 131.

[242] Articolo 33 del D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

[243] La mancanza di tale fattispecie oblativa risulterebbe impossibile per il contribuente ravvedere tali violazioni, visto che negli altri casi il ravvedimento richiede la contestualità di tutti gli adempimenti, come precisato da PENNELLA N. *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali,* cit., 84.

[244] Calcolati dalla data della scadenza dell'adempimento originario fino al giorno in cui il contribuente invia la comunicazione agli Uffici competenti.

[245] Come specificato dalla Circolare 192/E del 1998, cit., par. 3.1.

dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472/1997, dall'altro la sicura contestazione della violazione da parte dell'Ufficio, innescando un meccanismo di autodenuncia.

Ci si chiede se sia possibile procedere all'impugnazione del suddetto avviso di liquidazione innanzi agli organi competenti, in caso di errore compiuto dagli Uffici. L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata negativamente in tal senso[246], asserendo che l'avviso in questione ha l'esclusiva finalità di porre in essere il perfezionamento del ravvedimento operoso. Dando uno sguardo all'elenco degli atti impugnabili[247], il ricorso innanzi la competente Commissione tributaria provinciale è ammissibile anche avverso "*l'avviso di liquidazione del tributo"*. Sotto il profilo sostanziale l'avviso di liquidazione da ravvedimento non appare dissimile da quello ordinariamente previsto dal legislatore. Infatti, si tratta di un avviso con il quale l'Ufficio, valutando elementi acquisiti in precedenza, determina e richiede il pagamento dell'imposta, sanzioni ed interessi dovuti. In caso di errore, qualora il contribuente resti inerte dinanzi un avviso di liquidazione palesemente errato, egli vedrà consolidarsi definitivamente la pretesa tributaria nei suoi confronti. Nell'eventualità in cui si voglia concordare con la visione fornita dell'Agenzia delle entrate, il contribuente potrà percorrere alternativamente due vie. Nella prima ipotesi egli procederà al pagamento delle somme indicate nell'avviso, richiederà il rimborso delle somme versate e infine procederà all'impugnazione dell'eventuale rifiuto da parte dell'Amministrazione finanziaria. Nel secondo caso il contribuente effettuerà il pagamento delle somme che egli ritiene correttamente dovute[248] e procederà all'impugnazione dell'avviso di accertamento in cui viene liquidata la maggiore imposta. L'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria sembra essere comunque più coerente con la natura del ravvedimento. La mancata impugnabilità dell'atto, una volta decorsi 60 giorni, produrrebbe il consolidamento della pretesa tributaria nei confronti del soggetto, sminuendo quella che è la spontaneità del ravvedimento dato che, oltretutto, in questo caso l'atto viene richiesto dal contribuente stesso[249].

In sede di ravvedimento operoso, di norma, il contribuente è tenuto a liquidare in autonomia imposta e sanzione. Talune fattispecie molto complesse potrebbero portare facilmente il

---

[246] Si veda la Circolare 180/E del 1998, cit. e la Circolare 192/E del 1998, cit.

[247] L'elenco è riportato nell'articolo 19, comma 1, lettera b) del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

[248] Somme che risulteranno essere inferiori rispetto a quelle contenute nell'atto notificato dall'Ufficio.

[249] E' questa la conclusione cui giunge CATTELAN G.-PROVITO A., *Impugnazione dell'avviso di liquidazione da ravvedimento operoso*, in Corr. Trib, 2001, VIII, 564.

contribuente in errore, precludendogli così la possibilità di poter perfezionare la procedura. In questi casi sarebbe auspicabile che il contribuente possa attivarsi chiedendo la liquidazione del tributo da parte degli Uffici finanziari, anche al di fuori dei casi che attualmente la normativa prevede[250]. Tutto ciò andrebbe sicuramente in una direzione tesa a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari, aiutando a rafforzare l'immagine del *Fisco amico.*

2.9 Le cause ostative del ravvedimento

L'articolo 13, comma 1, del D.lgs. 472/1997, prevede che il ravvedimento è precluso nel caso in cui *"la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali gli autori o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza".* Attraverso tali preclusioni il legislatore voleva fare in modo che fosse garantita la *resipiscenza* del contribuente, mantenendo allo stesso tempo attiva la funzione dissuasiva svolta dalla sanzione[251]. La legge 190/2014 ha aggiunto il comma 1-*ter* che prevede un elenco nuovo di fattispecie impeditive del ravvedimento, che risulta applicabile ai soli tributi gestiti dall'Amministrazione finanziaria. Per tutti gli altri tributi nulla cambia rispetto al passato e le preclusioni previste dal comma 1 restano operanti. In prima battuta ci occuperemo delle cause ostative previste dal comma 1 dell'articolo 13, che attualmente trovano applicazione a una categoria limitata di tributi.

La notifica della constatazione deve essere effettuata rispettando i canoni imposti dall'articolo 24 della legge 4/1929. E' necessario che la violazione sia contestata al trasgressore in maniera formale, in modo da renderlo edotto dell'attività che l'Amministrazione finanziaria sta svolgendo nei suoi confronti. La contestazione della violazione, operata attraverso la notifica di un processo verbale di constatazione, oppure con un atto di irrogazione delle sanzioni *ex* articolo 16 del D.lgs. 472/1997, coglie appieno quest'obiettivo, consentendo di articolare le violazioni contestate secondo schemi preordinati legalmente. La violazione deve ritenersi formalmente constatata ogni qualvolta la contestazione risulti trasfusa in un qualsiasi atto

[250] Si veda posizione assunta in passato da VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., *ibidem*.

[251] La Circolare 180/E del 1998, cit., in merito alle cause ostative, sostiene che esse sono poste al precipuo scopo di garantire l'efficacia dissuasiva dell'azione di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria e per evitare che il contribuente sia incentivato a perseverare nello stato d'illegalità, nel caso in cui egli abbia la possibilità di regolarizzare la propria posizione anche una volta scoperto.

proveniente dall'Amministrazione finanziaria, ritualmente notificato al contribuente[252]. L'accesso alla procedura viene precluso in caso di "*accessi, ispezioni e verifiche"*. Tale fattispecie sono state tipizzate, in maniera specifica, in seno alle singole norme che regolano le imposte sui redditi e l'IVA[253]. Queste attività, svolte da parte di operatori dell'Amministrazione finanziaria o agenti della Guardia di Finanza, devono essere preordinate all'emissione successiva di atti impositivi[254]. Il ravvedimento viene comunque consentito per i tributi e per gli anni d'imposta diversi da quelli oggetto dei controlli, e in caso d'indagini aventi natura penale[255]. L'accesso al regime premiale viene inoltre precluso, come fattispecie residuale, in presenza di *"altre attività amministrative di accertamento"*. Nell' insieme delle "*altre attività*" rientrano gli inviti, le richieste e i questionari, previsti sia nel campo delle imposte dirette che per l'IVA[256].

Il testo del nuovo comma 1-*ter* prevede che, in relazione ai tributi erariali, le fattispecie impeditive di cui al comma 1 non trovano applicazione. In seguito a tali modifiche si è passati dalla previsione di cause ostative *generali* a cause ostative *speciali*, in quanto il ravvedimento viene precluso in seguito alla notifica di atti specificatamente individuati[257]. Per i tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate il ravvedimento viene inibito solo nel caso di notifica di atti di liquidazione e di accertamento, e in seguito all'invio comunicazioni emesse a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi o di IVA[258]. Pur se non menzionato espressamente, si ritiene che anche la notifica di un avviso di

---

[252] RICCA F., *"Le "cause ostative" del ravvedimento operoso,* in l'IVA, 2002, I, 24.

[253] Il riferimento va ai poteri istruttori previsti dall'articolo 52 del DPR 633/1972 e l'articolo 33 del DPR 600/1973.

[254] In tal senso si esprimono VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 427; MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali,* cit., 68.

[255] Come chiarito dalla Circolare 180/E del 1998 cit.

[256] Tesi affermata da VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 428; *contra* FERLAZZO NATOLI L., *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. 472/1997,* cit., 353 e BELLAGAMBA G.-CARITI G., *Codice delle sanzioni tributarie,* Milano, 1999, 91. Le norme cui si fa riferimento sono l'articolo 51, comma 2, del DPR 633/1972 e l'articolo 32 del DPR 600/1973.

[257] RICCA F., *Nuovo ravvedimento operoso: questione aperte,* in L'IVA, 2015, III, 8.

[258] Tra gli "*atti di liquidazione*" sono comprese le comunicazioni effettuate ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/1973 per quanto riguarda le dichiarazioni dei redditi, e quelle effettuate secondo l'articolo 54-*bis* del DPR 633/1972 per le dichiarazioni IVA.

mora impedisca l'accesso alla procedura[259]. L'Agenzia delle entrate ha specificato[260] che rientrano nel novero degli atti di accertamento anche gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta e gli atti di irrogazione delle sanzioni, in quanto atti aventi natura accertativa. Fornendo tale interpretazione l'Agenzia delle entrate ha lasciato intendere, indirettamente, che il nuovo elenco delle cause ostative non sia da considerarsi tassativo, ma estendibile a tutti gli "*atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria"*[261].

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito[262] la portata delle nuove cause ostative, in maniera specifica per quello che riguarda i controlli formali o automatici delle dichiarazioni*,* in quanto è stato specificato che in questo caso la preclusione al ravvedimento opera solo relativamente alle irregolarità riscontrabili con tale tipologia di atti. I contribuenti potranno comunque regolarizzare la propria posizione per ciò che concerne violazioni diverse da quelle contenute nei predetti documenti. Sulla base dei termini utilizzati dall'Agenzia delle entrate[263], sembra che la comunicazione eseguita secondo i dettami delle procedure di controllo automatizzato, abbia un'efficacia preclusiva che ingloba, oltre che le irregolarità contestate attraverso gli atti in questione, anche la generalità delle violazioni individuabili con quelle specifiche tipologie di controllo[264]. Tale interpretazione troverebbe giustificazione nel fatto che in caso di liquidazione automatizzata e in caso di controllo formale, le disposizioni di riferimento elencano in maniera dettagliata le singole fattispecie oggetto di possibile controllo. Stante questa visione si incontrerebbero sicuramente notevoli difficoltà nel trasporre le medesime argomentazioni relativamente agli atti d'accertamento. Le violazioni contestabili con gli avvisi di accertamento ricoprirebbero la totalità delle violazioni tributarie, quindi la notifica di un avviso di accertamento avrebbe l'effetto di impedire *tout court* l'accesso alla procedura. Tale interpretazione mal si coordina con la *ratio* dell'istituto, pertanto una soluzione sensata sarebbe quella di limitare la portata ostativa, per quanto riguarda gli atti di accertamento, alle

---

[259] Questo è quanto si deduce dalla sentenza della Cassazione del 13 maggio 2011, n. 10592. In tale intervento i giudici hanno stabilito che la notifica di un avviso di mora blocca la possibilità di mettere in atto il ravvedimento.

[260] Circolare dell'Agenzia delle entrate, 6/E del 2015, cit., par.10.5.

[261] In tal senso si è espressa l'Amministrazione finanziaria nel citato documento di prassi.

[262] Circolare dell'Agenzia delle entrate del 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.4.

[263] Il riferimento va all'espressione usata nella Circolare 6/E del 2015, cit., par. 10.4: *"la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli".*

[264] LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* cit., *ibidem*.

sole violazioni in concreto contestate[265]. Per ciò che attiene al controllo formale della dichiarazione *ex* articolo 36-*ter* del DPR 600/1973, la richiesta di documentazione e di chiarimenti, prodromica all'emissione del successivo avviso di liquidazione, non dovrebbe precludere la possibilità del contribuente di ravvedersi. Questo perché la norma è chiara nell'individuare il momento in cui scatta il blocco, ovvero nel momento in cui si riceve la comunicazione scaturente dalla verifica[266]. Altra problematica che si è venuta a creare in sede di riforma riguarda le modalità con cui sono portati a conoscenza del contribuente le predette comunicazioni di irregolarità. Tali comunicazioni, a differenza degli avvisi di accertamento, non vengono portate a conoscenza del contribuente mediante un processo di notifica formale. Questo potrebbe creare delle incertezze relativamente al momento in cui si produce l'inibizione al ravvedimento. La soluzione più naturale sarebbe quella di creare uno schema per la notificazione *ad hoc*, ispirandosi alle norme attualmente in vigore per gli avvisi di accertamento[267].

[265] Si veda la visione di ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., *ibidem*; LOVECCHIO, *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* cit., 2365.

[266] ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 15.

[267] Questa è la soluzione prospettata da FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 7.

CAPITOLO 3. PROFILI CRITICI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO E RAPPORTO CON GLI ISTITUTI DEFLATIVI

3.1 L'abrogazione progressiva degli istituti deflativi non più compatibili con il nuovo ravvedimento. 3.2 Il nuovo ravvedimento e la mancata possibilità di rateazione. 3.3 La scarsa convenienza del cumulo materiale in rapporto al cumulo giuridico. 3.4 Il nuovo ravvedimento e l'adesione ai processi verbali di constatazione. 3.5 Il rapporto tra il ravvedimento operoso e la procedura di *voluntary disclosure* 3.6 Il ravvedimento per i tributi non erariali e profili di illegittimità costituzionale. 3.7 Il rapporto tra il nuovo ravvedimento e la "*resipiscenza*" del contribuente. 3.8 Problematiche relative alla detrazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto. 3.9 Ipotesi di un potere di accertamento illimitato relativamente alle dichiarazioni a sfavore del contribuente.

3.1 L'abrogazione progressiva degli istituti deflativi non più compatibili con il nuovo ravvedimento

La legge 190/2014, come si è già accennato in precedenza, oltre che potenziare notevolmente l'istituto del ravvedimento operoso, è intervenuta nel riorganizzare e razionalizzare il quadro degli istituti deflativi. A seguito della riforma in commento sono destinati a scomparire, a partire dal 2016, tre diversi istituti chiamati a svolgere una funzione di prevenzione nel contenzioso, più nel dettaglio la modifica interessa:

- l'adesione ai processi verbali di constatazione[268];
- l'adesione agli inviti al contraddittorio[269];
- l'acquiescenza *rinforzata* agli avvisi di accertamento[270].

[268] Istituto introdotto ad opera dell'articolo 83 del D.l. 25 giugno 2008, n. 112, poi convertito, con modificazioni, ad opera della legge 6 agosto 2008, n. 133.

[269] Questo istituto è stato previsto dall'articolo 27 del D.l. 29 novembre 2008, n. 185, poi convertito con la legge 28 gennaio 2009, n. 2.

L'abrogazione di questi istituti si è resa necessaria per evitare sovrapposizioni con il ravvedimento, che attualmente prevede le stesse riduzioni garantite dagli istituti deflativi di cui si discute[271]. Tali istituti hanno avuto una vita abbastanza breve, dato che sono stati introdotti nel 2008 e scompariranno, in maniera definitiva, a partire dall'anno 2016. La riforma del 2008 aveva parzialmente mutato la veste degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione, trasformandoli da atti aventi natura interlocutoria ad atti dotati di un potere prossimo a quello degli atti impositivi. Questi atti incarnano forme di acquiescenza e non forme di semplice adesione, come il testo della norma lascerebbe intendere[272]. La riduzione della sanzione garantita dai tre istituti è abbastanza cospicua e trova giustificazione nel fatto che il contribuente accetta, senza possibilità di modifiche, la pretesa fatta dall'Ufficio[273].

Tale intervento di riorganizzazione è collegato con l'ampliamento delle cause ostative, di cui si è discusso in precedenza, dato che allo stato attuale sono ravvedibili violazioni che vengono constatate in atti che precedentemente avrebbero impedito, in maniera definitiva, la possibilità per il contribuente di ravvedersi. Altro elemento di coordinamento necessario è l'estensione dei limiti temporali, considerando che il mantenimento del vecchio limite temporale di un anno, unito all'abrogazione degli istituti in commento, avrebbe pregiudicato notevolmente la posizione del contribuente, dato che tali atti, generalmente, vengono emessi ben oltre un anno dalla commissione della violazione (o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa).

---

[270] Tale fattispecie di acquiescenza è stata introdotta solo in un momento successivo: antecedentemente all'introduzione del comma 2 *bis* dell'articolo 15 del D.lgs. 218/1997, si verificava l'anomala situazione secondo cui un contribuente che avesse ricevuto un processo verbale di constatazione cui non fosse possibile aderire o che non fosse stato invitato al contraddittorio, era costretto ad aderire all'accertamento solo tramite l'acquiescenza ordinaria (con riduzione delle sanzioni a 1/3).

[271] I tre istituti garantiscono una riduzione delle sanzioni pari a 1/6, che allo stato attuale è la riduzione minima offerta dal ravvedimento operoso (escludendo la riduzione delle sanzioni a 1/5, in caso di notifica di un pvc). Questi istituti garantivano in passato una riduzione ancora maggiore delle sanzioni, pari a 1/8, misura che è stata rivista al ribasso in seguito alla legge 13 dicembre 2010, n.220, con la quale la misura della riduzione è stata portata al livello attuale causando anche una riduzione della convenienza dell'acquiescenza, sul punto si veda TOMASSINI A., *Meno "appeal" per gli istituti deflativi del contenzioso tributario,* in Corr. trib., 2011, IX, 682 ss.

[272] MOSCATELLI M.T*., Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in Rass. trib. 2010, I, 160; PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito*), in Rass. trib., 2009, IV, 981.

[273] Come fatto notare recentemente da CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento: un nuovo modello di collaborazioni Fisco-contribuente*, cit., *ibidem.*

Questi istituti avrebbero dovuto garantire, analogamente al ravvedimento, una riscossione celere del tributo[274], senza contraddittorio con gli Uffici. Sia nel caso di ravvedimento che nelle altre tre forme di acquiescenza, le somme già versate sono irripetibili e si determinano situazioni analoghe: in caso di pagamento parziale si avrà un ravvedimento incompleto, perfezionato solo in parte, mentre nel caso in cui, in seguito all'adesione di un atto emesso dall'Ufficio, il contribuente non presti fede al piano di rateazione, egli si vedrà iscritte a ruolo le somme non versate.

L'effetto principale di questa corposa rivisitazione, è quello di collocare da un lato sotto la voce *"ravvedimento"* anche fattispecie per le quali la spontaneità (almeno presumibilmente) non c'è, in quanto il contribuente ha già ricevuto un atto contenente una pretesa tributaria[275]. Dall'altro lato, l'aspetto che più aderisce alla *ratio* del ravvedimento operoso è quello relativo al risparmio di forze amministrative, dato che la predisposizione degli atti cui il contribuente doveva prestare acquiescenza ed il controllo dell'effettuazione dei pagamenti erano operazioni non a costo zero per l'erario[276].

Allo scopo di rendere graduale la riorganizzazione della fase relativa al pre-contenzioso, per tutto l'anno 2015 il contribuente potrà usufruire, alternativamente, sia del ravvedimento operoso che dell'adesione agli atti emessi dagli Uffici[277]. Il contribuente avrà la possibilità di scegliere l'alternativa migliore, cioè prestare acquiescenza integrale agli atti che egli riceve o, in alternativa, porre in essere il ravvedimento per le sole violazioni che egli ritiene di regolarizzare[278]. Questo *doppio binario* sussisterà per tutti gli atti, definibili secondo le disposizioni in via d'abrogazione, notificati al contribuente entro il 31 dicembre 2015. Nel corso del 2015 il trasgressore che riceva, ad esempio, un invito al contraddittorio potrà decidere di non aderirvi e usufruire comunque in seguito della riduzione delle sanzioni garantita dal ravvedimento, pari ad almeno 1/6. La validità degli istituti potrebbe protrarsi di fatto fino al 2019, in virtù dei piani di rateazione che potrebbero essere accordati con il

---

[274] PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito),* cit., 985.

[275] In tal senso si esprime CORDEIRO GUERRA R, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., 331.

[276] Si veda il giudizio di RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance",* cit., 3326.

[277] L'articolo 1, comma 638 e 639, della legge 190/2014 rinviano l'abrogazione per tali istituti al 1 gennaio 2016.

[278] SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* cit., 2302.

contribuente[279]. Il mantenimento in vita di tali istituti, per tutto il 2015, è legato oltretutto alla procedura di *voluntary disclosure:* il perfezionamento di quest'ultima procedura, infatti, passa in maniera imprescindibile per la notifica di un invito al contraddittorio, cui il contribuente deve prestare adesione[280]. In tal senso si segnala che la proroga della finestra di accesso alla procedura, al 30 novembre 2015, ha prorogato anche l'operatività dell'invito al contraddittorio, che sarà notificabile al contribuente, ai fini del perfezionamento della procedura di *voluntary*, entro il 31 dicembre 2016[281].

Il ravvedimento operoso non blocca la possibilità di procedere ad ulteriori indagini da parte degli uffici tributari, che potranno comunque procedere al controllo anche delle violazioni regolarizzate da parte del contribuente[282]. I tre strumenti di deflazione in via di cancellazione, dato che giovano delle disposizioni dettate in materia di accertamento con adesione[283], garantiscono la non modificabilità per le posizioni definite tramite acquiescenza, seppur con delle limitazioni[284].

A partire dal 2016, il contribuente che vorrà regolarizzare le irregolarità constatate in un pvc o in un invito al contraddittorio potrà porre in essere esclusivamente il ravvedimento operoso[285],

---

[279] Questo perché per importi superiori ai 50.000 euro viene prevista la possibilità di rateizzare gli importi sino a un massimo di 36 rate mensili, tale particolarità è stata fatta notare da NOCERA C., *Legge di Stabilità: addio agli strumenti deflativi solo dal 2016,* in Quotidiano online IPSOA, 10 novembre 2014.

[280] Nel caso in cui non venga definito l'invito al contraddittorio, il contribuente ha comunque la facoltà di richiedere l'accertamento con adesione procedura che, in caso di esito positivo, garantisce comunque una riduzione ad 1/3 delle penalità. Si precisa che l'invito al contraddittorio conterrà esclusivamente le violazioni in materia di imposte sui redditi; le sanzioni derivanti dalla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale verranno contestate separatamente in un atto di contestazione delle sanzioni, con possibilità di riduzione delle relative penalità a 1/3.

[281] In particolare si veda l'articolo 2, comma 2, lettera a), del D.l. 30 settembre 2015, n. 153.

[282] FORMICA F.-FORMICA P., *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento ''lungo'',* cit., 730.

[283] Sono le disposizioni dettate dall'articolo 2, comma 3, del D.lgs. 218/1997.

[284] Si tratta dei casi specificatamente indicati nel comma 4 dell'articolo in questione e che riguardano in particolare:

- il caso in cui l'Ufficio ha conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore ad euro 77.468,53;
- la definizione di accertamenti parziali.

Per una esemplificazione di queste due fattispecie si veda il commento (pur se riferito all'adesione ai processi verbali di constatazione) di LODOLI L.-SANTACROCE B., *Rapporti tra adesione al pvc e limiti della successiva azione accertatrice,* il Il Fisco, 2014, XXXIII, 3231 ss.

[285] Si precisa che il ravvedimento dei rilievi contenuti nell'invito al contraddittorio non sconta l'aggrazio sanzionatorio che si produce in caso di notifica di un pvc, in seguito al quale la riduzione delle sanzioni si

nella sua nuova veste allargata. Le modalità di regolarizzazione per quanto riguarda i processi verbali di constatazione non sono esenti da criticità, che verranno esemplificate in seguito, mentre per gli inviti al contraddittorio il ravvedimento si presenta più agevole in quanto gli Uffici sono tenuti ad indicare in tali atti le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti[286]. Dal 2016 il contribuente che riceverà un accertamento, cui egli voglia prestare acquiescenza, potrà godere della riduzione delle penalità a 1/3, a prescindere se l'atto sia stato preceduto o meno da un pvc o da un invito al contraddittorio. Tale intervento normativo si lega indissolubilmente all'efficacia dissuasiva del sistema sanzionatorio: garantire parallelamente la possibilità di riduzione a 1/6 delle sanzioni sia per il ravvedimento *lunghissimo* che per l'acquiescenza *rinforzata*, avrebbe sicuramente disincentivato il contribuente a regolarizzare la propria posizione con l'erario e ad attendere, nell'eventualità, la notifica di un accertamento.

3.2 Il nuovo ravvedimento e la mancata possibilità di rateazione

Gli istituti deflativi del contenzioso che verranno del tutto cancellati dal 2016 allo stato attuale prevedono la possibilità di rateazione[287]. In tal caso la procedura si perfeziona in seguito al pagamento della prima rata[288], senza l'obbligo di prestare garanzia fideiussoria[289]. A partire dal 2016 un contribuente che riceverà un invito al contraddittorio o un processo verbale di constatazione potrà solo ravvedersi per i rilievi contenuti in tali atti, non potendo più prestare acquiescenza come in passato. Tutto ciò comporterà un pregiudizio per il contribuente, visto

abbassa a 1/5. Non si comprendono le ragioni di questa differenziazione, dato che sia i processi verbali che gli inviti al contraddittorio svolgono la stessa funzione, ovvero rendere edotto il contribuente delle irregolarità rilevate *a tavolino* e consentire allo stesso la possibilità di fornire chiarimenti prima dell'emissione dell'avviso di accertamento; inoltre l'acquiescenza integrale per entrambi gli atti prevede la medesima riduzione sanzionatoria, pari a 1/6. Date queste premesse non è scontato ritenere che, in caso di ravvedimento, lo stesso aggravio che scontano i pvc risulti inapplicabile agli inviti; sul punto si vedano le perplessità espresse da ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 14.

[286] Questo è quanto prevede l'articolo 5, comma 1, lettera c) e d), del D.lgs. 218/1997. Per un approfondimento sulle modalità di adesione agli inviti al contraddittorio si veda la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 16 febbraio 2009, n. 4/E.

[287] Viene prevista la possibilità di rateizzare le somme dovute in un massimo di 8 rate trimestrali (elevabili a 12 in caso di importi superiori a 51.645,69 euro).

[288] Così come previsto dall'articolo 8, comma 2, del D.lgs. 218/1997.

[289] Per tali istituti, nel caso in cui fossero dovute somme superiori ai 50.000 euro, vigeva l'obbligo di prestare una garanzia da prestarsi mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 23, comma 17 e 18, D.l. 6 luglio 2011, n.98, tali previsioni sono state soppresse.

che il ravvedimento operoso non contempla alcuna forma di rateazione[290]. Tale limitazione è tutt'altro che secondaria, specie con riferimento al momento di crisi economica e di liquidità che gli imprenditori si trovano a vivere. Il contribuente intenzionato a ravvedersi potrebbe trovarsi nell'impossibilità di farlo a causa della mancanza di fondi, visto che il pagamento va fatto necessariamente in un'unica soluzione[291]. Come abbiamo già visto l'Amministrazione finanziaria, attenuando la rigidità della disposizione contenuta nell'articolo 13, specie con riferimento alla locuzione "*contestualmente",* ha ammesso per il contribuente la possibilità di regolarizzare in maniera parziale la propria posizione. Il trasgressore ha la facoltà ravvedere in più *tranches* l'importo dovuto a titolo di tributo, corrispondendo anche le sanzioni e gli interessi fino alla data del pagamento. Il ravvedimento potrà dirsi perfezionato solo in parte e le somme non versate potranno essere oggetto di successivi ravvedimenti parziali, ovvero essere contestate da parte del Fisco. Il lato positivo di tale sistema è che il contribuente può rateizzare in maniera estremamente flessibile il proprio debito con l'erario, senza dover sottostare alle scadenze tipiche di un piano di rientro e pagando somme proporzionate alla propria disponibilità finanziaria. D'altro canto non si può non porre l'accento sul fatto che così facendo il contribuente si ravvede in maniera parziale, restando soggetto ai poteri sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria per la parte d'imposta non ancora regolarizzata. Il ricevimento di un atto di accertamento, ovvero di una comunicazione ex artt. 36-*bis* o 36-*ter* del DPR 600/1973, producono in capo al trasgressore il blocco della procedura. In tal caso la pretesa erariale non potrà più avere ad oggetto le somme già ravvedute, ma potrà ricomprendere esclusivamente gli importi non ancora corrisposti. Il mancato pagamento, per quanto riguarda gli istituti deflativi, anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle somme residue dovute e della sanzione prevista dall'articolo 13 del d.lgs. 471/1997, applicata in misura

---

[290] Posizione ampiamente condivisa in dottrina, tra gli altri: CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti,* cit., 4341; LIBERATORE G., *Il ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance",* cit., *ibidem*; LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* cit., 2366; CORDERIO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., *ibidem*; SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* cit., 2301; FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 10; ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 20.

[291] Questo problema è stato messo in risalto da SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* cit., *ibidem* e FORMICA G.-FORMICA P., *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento "lungo",* cit., *ibidem.*

doppia[292], sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. Alla luce di ciò sarà sostanzialmente analoga la situazione di un soggetto che ha ravveduto parzialmente la propria posizione con l'erario e che riceve un atto che blocca la procedura, e la situazione di un altro soggetto che si trova in crisi di liquidità ed è impossibilitato a ottemperare al piano di rateazione concordato con il Fisco.

L'Amministrazione finanziaria ha giustificato la preclusione alla rateazione adducendo il fatto che il contribuente può versare i tributi oltre il termine legale previsto e, al contempo, effettuare il versamento delle sanzioni in misura ridotta[293]. Si rileva, d'altro canto, che l'impossibilità di rateizzare le somme dovute per il ravvedimento non aderisce ai principi statuiti dalla legge di Stabilità 2015, specie per ciò che attiene l'aspetto relativo alla *tax compliance,* visto che per il contribuente risulta impossibile ravvedersi nel caso in cui egli difetti della necessaria provvista finanziaria. Il rischio indiretto che si corre è quello di favorire l'emersione di imponibili attraverso meccanismi che garantiscono una riduzione della sanzione inferiore, a cui risulta applicabile la rateazione[294]. Si auspica, pertanto, un intervento del legislatore che consenta di poter rateizzare le somme da ravvedimento, visto anche l'atteggiamento di apertura mostrato relativamente ai piani di rateazione in carico alle società di riscossione[295]. Si potrebbe consentire così al contribuente di dilazionare il pagamento delle somme ravvedute con una sorta di piano di rientro, magari con un piccolo ritocco al ribasso sulla riduzione delle penalità, come avviene in caso di notifica di un processo verbale di constatazione[296].

---

[292] L'articolo 8, comma 3-*bis,* D.lgs. 218/1997 stabilisce che deve essere applicata la sanzione prevista dall'articolo 13 del D.lgs. 471/1997, cioè il 30%, in misura doppia.

[293] Si veda la Circolare 67/E del 2011, cit., e Circolare ministeriale 192/E del 1998, cit.

[294] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., *ibidem.*

[295] Da ultimo, si veda l'articolo 11-*bis* del D.l. 14 aprile 2014, n. 66, come novellato dal D.l. 31 dicembre 2014, n. 192, con cui è stata concessa la possibilità ai cosiddetti contribuenti *dedcaduti* di concordare un nuovo piano di rateazione con l'Agente di riscossione Equitalia.

[296] Soluzione proposta da SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* cit., *ibidem.*

3.3 La scarsa convenienza del cumulo materiale in rapporto al cumulo giuridico

Sin dall'introduzione del ravvedimento operoso, è stato acceso il dibattito in merito all'applicabilità o meno delle regole del concorso e della continuazione. La norma prescrive che la riduzione della sanzione deve adottarsi sul *"minimo"* previsto. Utilizzando tale espressione il legislatore sembra voler porre una distinzione tra minimo e minimo edittale. Si vengono a creare problemi interpretativi qualora il ravvedimento riguardi la regolarizzazione di molteplici violazioni, commesse con una sola azione od omissione, o più violazioni formali della stessa disposizione. In questo caso potrebbero trovare applicazione le regole sul concorso e la continuazione, tipizzate dall'articolo 12 del D.lgs. 472/1997, anche al ravvedimento operoso, per due ordini di motivi[297]. *In primis* occorre ribadire come l'articolo 13 parli di minimo, con cui si potrebbe intendere il minimo irrogabile in una determinata fattispecie. In secondo luogo l'applicazione delle regole di cui all'articolo 12 rappresenta un diritto garantito dalla legge al trasgressore, per cui gli Uffici devono solo limitarsi a verificare la sussistenza dei requisiti legali. Tuttavia non si può tralasciare la posizione ufficiale espressa dal Ministero, secondo cui le regole sul cumulo giuridico trovano applicazione esclusivamente all'interno degli atti di irrogazione delle sanzioni emessi dagli Uffici, in quanto espressione del loro potere discrezionale. In realtà la tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria non è sostenibile, visto che il processo d'applicazione del cumulo giuridico in sede d'irrogazione delle sanzioni è un percorso prettamente imposto e non discrezionale, quindi le regole sul concorso e la continuazione possono trovare pacifica applicazione[298].

L'Amministrazione finanziaria è ritornata più volte a ribadire la non applicabilità dell'istituto del cumulo giuridico al ravvedimento, creando un orientamento ormai consolidato sul punto[299]. La non applicazione delle regole del concorso e della continuazione impatta in maniera negativa sull'*appeal* che l'istituto può esercitare sul contribuente. In prima battuta si osserva, ricollegandosi a quanto già detto per le criticità in materia di *resipiscenza*, che il

---

[297] VIOTTO A., Commento all'art. 13, 457.

[298] Si veda in tal senso BLOCH J.-SORGATO L., *Violazione sostanziale e altri principi del nuovo ravvedimento operoso,* cit., *ibidem.*

[299] In tal senso si esprimono le Circolari dell'Agenzia delle Entrate 180/E del 1998 cit., la 98/E del 17 maggio 2000 e da ultima la 28/E del 21 giugno 2011. L'amministrazione finanziaria in tali documenti ha ribadito il fatto che il ravvedimento operoso può essere applicato esclusivamente agli atti emanati dagli Uffici o enti impositori in sede d'irrogazione delle sanzioni. In dottrina si veda CISSELLO A., *Ravvedimento operoso del contribuente*, in Il Fisco, 2013, XLI, 6441.

contribuente potrebbe non trovare alcuna convenienza a regolarizzare le violazioni commesse con il ravvedimento, visto che egli potrebbe attendere un avviso di accertamento (o un atto di contestazione delle sanzioni), contenente una sanzione unica più conveniente, calcolata tenendo conto del cumulo giuridico[300]. Il cumulo giuridico viene applicato anche a tutti gli istituti deflativi in via d'abrogazione, mentre con il ravvedimento il contribuente deve necessariamente regolarizzare ogni singola violazione. Lo svantaggio di tale schema di regolarizzazione emerge in maniera chiara per quanto riguarda le violazioni in materia di IVA: in questo caso la violazione per l'infedele dichiarazione (violazione consequenziale), deriva da altre violazioni prodromiche, come ad esempio l'omessa fatturazione o l'indebita detrazione. Il contribuente ravvedendosi è tenuto a regolarizzare distintamente ogni singola violazione commessa, mentre nel caso in cui la stessa violazione venga constatata dall'Amministrazione finanziaria, verrà emessa un'unica sanzione, elevata secondo misure determinate dalla legge[301]. Serve quindi una disamina sull'applicazione del principio del cumulo giuridico per comprendere in maniera chiara i benefici che il contribuente può trarre dalla disposizione.

Il cumulo giuridico si applica al concorso formale, al concorso materiale e alla continuazione[302]. Il concorso formale[303] si riferisce al soggetto che con una singola azione o omissione trasgredisce a più norme di legge, mentre nel caso di concorso materiale[304] il soggetto commette più violazioni formali della medesima disposizione. Per quanto riguarda la continuazione ci si riferisce a un insieme di violazioni che, con la loro progressione, vanno ad incidere sull'imponibile o sulla liquidazione del tributo[305].

---

[300] Sul punto si vedano le critiche poste da DEOTTO D.- NADALUTTI M., *Questo ravvedimento non s'ha da fare,* in Il Fisco, 2015, XII, 1126 e CERIONI F., *Il ravvedimento rinforzato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario,* in Corr. trib., 2015, XXXVI, 3771-3772.

[301] Le misure dell'aumento sono molteplici e variano in ragione del tipo di violazione. In particolare, essendo le due fattispecie più frequenti, in caso di concorso formale e materiale la norma stabilisce che si applica la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

[302] Il concorso formale e materiale sono regolati dal comma 1 dell'articolo 12, mentre la continuazione dal comma 2 del medesimo articolo.

[303] Questo è quanto avviene nel caso di errori contenuti, ad esempio, nel modello UNICO.

[304] Questa fattispecie può essere riconducibile, ad esempio, all'emissione di scontrini riportanti un codice fiscale errato.

[305] Un esempio classico è rappresentato dall'omessa fatturazione che, oltre che incidere sul reddito di periodo, determina altresì l'infedeltà della dichiarazione IVA di periodo.

Stante quest'ambito di applicazione della norma, riveste notevole interesse una recente sentenza della suprema Corte[306] in cui è stata operata una lettura evolutiva dell'articolo 12. Gli Ermellini hanno considerato la ritardata fatturazione quale violazione avente natura formale, cui risultano applicabili le riduzioni previste per il cumulo giuridico. Tale apertura è foriera di conseguenze con riferimento ai calcoli di convenienza per il ravvedimento operoso. A seguito dell'interpretazione estensiva fornita dalla Cassazione si potrebbe ritenere che anche al ritardato versamento di imposte risultino applicabili le disposizioni del cumulo giuridico[307], soluzione spesso osteggiata dai supremi giudici[308]. Un cambio d'indirizzo su questo tema da parte dei giudici della Cassazione, ampliando il novero delle fattispecie cui risultino applicabili le regole favorevoli del concorso e della continuazione, andrebbe ad incidere sul ravvedimento, causando un indebolimento dell'efficacia dell'istituto.

Occorre fare un breve cenno relativamente ai metodi di quantificazione della sanzione unica, su cui andrà operata la riduzione in sede di adesione, specie per quello che interessa ai nostri fini, ovvero l'acquiescenza agli avvisi di accertamento e la definizione agevolata degli atti di irrogazione delle sanzioni[309]. Ai fini della corretta quantificazione, la legge stabilisce che la sanzione unica non deve essere inferiore ai minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, con riferimento a ciascun tributo. Deve essere effettuato il confronto tra la sanzione da cumulo giuridico, calcolata per ogni singola annualità, e i minimi edittali previsti per le violazioni più gravi con riferimento ad ogni tributo. La legge non prevede che i minimi edittali da prendere in considerazione siano quelli di ciascun anno, tuttavia gli uffici finanziari nel predisporre gli atti operano il confronto facendo riferimento alla sommatoria dei minimi edittali per le violazioni più gravi per ogni tributo, con riferimento ad ogni anno d'imposta.

---

[306] Sentenza della Cassazione n. 14401, del 25 giugno 2014. Per un commento sulla sentenza cfr. GIOVANNINI A. – MURCIANO L.P., *Cumulo giuridico, sanzioni per tardiva fatturazione e principio di concreta offensività*, in Corr. trib., 2014, XLII, 3267 ss.

[307] Secondo l'interpretazione data da LOVECCHIO L., *Cumulo giuridico: i dubbi su concorso materiale formale e continuazione,* in Il Fisco, 2015, XIX, 1853.

[308] Sul tema si veda la recente sentenza della Cassazione 4332 del 4 marzo 2015, che ha sancito espressamente l'inapplicabilità del cumulo giuridico alle violazioni per le irregolarità nei versamenti.

[309] Entrambi questi istituti garantiscono la riduzione delle sanzioni alla misura di 1/3 e comportano l'impossibilità di accedere al ravvedimento. Nello specifico si tratta dell'acquiescenza ordinaria all'accertamento, regolata dall'articolo 15, comma 2, del D.lgs. 218/1997 e la definizione agevolata dell'atto di contestazione delle sanzioni, regolata dagli articoli 16 e 17 del D.lgs. 472/1997.

Nell'effettuare alcune simulazioni di convenienza[310] se ne ricava quanto segue: il ravvedimento è sempre sconveniente in confronto all'acquiescenza *rinforzata*, la quale garantisce una riduzione della sanzione unica a 1/6, mentre in caso di riduzione a 1/3[311] il ravvedimento si dimostra essere in generale più appetibile, anche se lo scarto di convenienza non risulta essere rilevante. Quest'ultimo elemento avvalora ulteriormente la tesi che il contribuente non è adeguatamente incentivato a ravvedersi. Egli ben potrebbe attendere la contestazione della violazione da parte dell'Amministrazione finanziaria e beneficiare sia della riduzione a 1/3 che dei benefici del cumulo giuridico, finendo per svilire l'importanza dell'istituto. E' necessario che il legislatore intervenga nel rivedere la disciplina del ravvedimento, consentendo l'applicabilità del cumulo giuridico, di modo che il contribuente si trovi davvero incentivato a ravvedere prontamente le violazioni che ha commesso.

3.4 Il nuovo ravvedimento e l'adesione ai processi verbali di constatazione

Il nuovo ravvedimento, ampliando notevolmente il suo raggio d'azione, è consentito anche nel caso in cui sia stata notificato un processo verbale di constatazione, in passato annoverato tra le fattispecie ostative dell'istituto. Il contribuente, a partire dal 2016, non avrà più a disposizione la possibilità di prestare acquiescenza al processo verbale di constatazione, così come attualmente previsto dall'articolo 5-*bis* del D.lgs. 218/1997, in un momento in cui le somme da pagare sono incerte nel loro ammontare[312]. Dal 2016 il contribuente non dovrà più accettare in maniera incondizionata le contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria per ottenere la riduzione sanzionatoria, ma sarà tenuto a regolarizzare in maniera spontanea i singoli rilievi[313]. E' evidente il beneficio ricavabile da tale schema di regolarizzazione, visto che lo stesso contribuente avrà la possibilità di regolarizzare i rilievi in merito ai quali la soccombenza è certa, mentre per i rilievi non regolarizzati, sostenuti da un adeguato impianto probatorio, egli potrà sostenere proficuamente una controversia con il Fisco.

---

[310] Si vedano gli esempi forniti da DEOTTO D.- NADALUTTI M., *Questo ravvedimento non s'ha da fare,* cit., 1126 ss.

[311] Che ricordiamo sarà la riduzione massima che il contribuente potrà ottenere dopo aver ricevuto un avviso d'accertamento, un avviso di liquidazione ex articolo 36-*bis* e 36-*ter* o un atto di contestazione delle sanzioni.

[312] La quantificazione delle somme avverrà nell'atto di definizione dell'accertamento parziale, emesso ai sensi dell'articolo 7 del D.lgs. 218/1997.

[313] Così come chiarito anche dall'Agenzia delle entrate con la Circolare 6/E, cit., par. 10.3.

La legge consente al contribuente di scegliere tra una pluralità di alternative: i rilevi possono essere selezionati sia in relazione al tributo cui afferiscono che all'interno dei rilievi dello stesso comparto impositivo. Supponiamo che un contribuente riceva un pvc che contiene contestazioni relative ad IVA, imposte dirette ed IRAP. Il contribuente potrà:

- aderire in maniera integrale a tutti i rilievi contenuti all'interno del pvc. Per i processi verbali di constatazione notificati entro il 31 dicembre 2015, il contribuente può beneficiare delle maggiori riduzioni sanzionatorie previste dall'articolo 5-*bis* del D.lgs. 218/1997[314]. In alternativa lo stesso contribuente potrà comunque regolarizzare la totalità dei rilievi[315] attraverso il ravvedimento operoso, presentando una dichiarazione integrativa;
- ravvedere esclusivamente le violazioni afferenti a un solo comparto impositivo come l'IVA e lasciare impregiudicata la posizione per ciò che concerne le imposte dirette o l'IRAP;
- regolarizzare, sempre tramite ravvedimento, solo in maniera parziale i singoli rilievi mossi dagli Uffici tributari.

La regolarizzazione, da effettuarsi tramite ravvedimento operoso, presenta alcune difficoltà in merito alle corrette modalità di applicazione. Innanzitutto occorre precisare che il contribuente, in caso di adesione parziale al processo verbale, è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate "*i singoli rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza"*[316]. L'espressione utilizzata dall'Amministrazione finanziaria lascia presupporre che lo strumento naturale attraverso cui effettuare chiarimenti sia quello offerto dall'articolo 10 della legge 212/2000, attraverso cui il contribuente ha la facoltà di formulare, entro 60 giorni dalla notifica, osservazioni e chiarimenti in merito ai rilievi contenuti nel pvc. In tale occasione verranno fornite le motivazioni che hanno portato a non regolarizzare determinati rilievi[317] e verrà data prova del ravvedimento sulle violazioni residue; alle memorie illustrative verrà allegata copia della dichiarazione integrativa e copia del modello F24 che evidenzi i pagamenti effettuati. In seguito verrà espletato il controllo in merito alla correttezza del

[314] La disposizione consente la riduzione della sanzione a 1/6, a patto che il processo verbale di constatazione non sia stato preceduto da un atto cui fosse risultato possibile prestare acquiescenza.

[315] Questa sarà l'unica modalità di regolarizzazione a partire dal 2016.

[316] Espressione usata nella Circolare dell'Agenzia delle entrate 6/E, cit.

[317] LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* cit., 825.

ravvedimento e verranno esaminate le eccezioni mosse dal contribuente per i rilievi che non sono stati ravveduti. L'Agenzia delle entrate potrà decidere se accogliere o meno le istanze del contribuente, emettendo un avviso di accertamento nel caso in cui i rilievi mossi dal contribuente vengano considerati parzialmente o totalmente infondati. Visto che il processo verbale non costituisce più causa impeditiva per il ravvedimento, è plausibile che il contribuente possa comunque regolarizzare i rilievi in seguito all'invio delle memorie difensive, dove i medesimi rilievi vengono contestati[318].

Al trasgressore viene concessa la facoltà di ravvedere singolarmente i rilievi, però non è chiaro se la regolarizzazione *parcellizzata* possa spingersi fino a permettere la definizione parziale del singolo rilievo. In concreto, qualora si riceva un atto in cui vengono contestate, ad esempio, spese di rappresentanza per 1000 e ammortamenti per 500, è dubbio se il contribuente possa regolarizzare solo per 400 le violazioni relative agli ammortamenti e procedere in contenzioso per la parte residua. La dottrina ha espresso pareri contrastanti[319], senza giungere ad una soluzione univoca; si potrebbe propendere per una soluzione positiva in virtù del fatto che l'Amministrazione finanziaria ha comunque la facoltà di emettere avvisi accertamento che tengano conto solo della parte di rilievo regolarizzata.

Il ravvedimento viene consentito attualmente anche in seguito alla notifica di un pvc, rendendo quindi necessari dei chiarimenti con riguardo alle limitazioni attualmente previste in seno all'articolo 5-*bis.* L'acquiescenza al pvc era concessa solo per violazioni sostanziali che avessero riguardato IVA, imposte sui redditi e IRAP; il ravvedimento operoso risulta applicabile alla generalità dei tributi, quindi queste preclusioni di ordine oggettivo dovrebbero venire meno alla luce della nuova disciplina. Requisito imprescindibile per la validità dell'adesione era costituito dalla circostanza che i rilievi contenuti nel processo verbale potessero tramutarsi in un avviso d'accertamento parziale, la cui definizione è molto incerta e di non facile comprensione[320]; con il nuovo ravvedimento anche questo problema può dirsi risolto, dato che tale prescrizione non viene richiesta. Non risultavano regolarizzabili le

---

[318] LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* cit., *ibidem.*

[319] A favore della definizione *parcellizzata* LOVECCHIO L., *Ravvedimento operoso: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, cit., 1252; contrario a tale visione LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione*, cit., *ibidem*.

[320] Per un approfondimento del legame tra adesione al verbale e accertamento parziale si veda VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione,* Padova, 2011, 60 ss. Le modifiche normative che si sono succedute nel tempo hanno fatto sì che la nozione di accertamento parziale non abbia più limiti, tanto che si è arrivati a qualificare come parziale l'accertamento che l'Amministrazione finanziaria definisce parziale, si esprime così BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento,* in Corr. trib., 2009, IX, 655.

violazioni formali contenute nel processo verbale di constatazione, in quanto le stesse venivano assorbite dalle collegate violazioni sostanziali, cui era associato un recupero di imposta; il ravvedimento, invece, consente indistintamente la regolarizzazione per entrambi i tipi di violazione. Esiste una categoria particolare di pvc che non contiene vere e proprie contestazioni, siccome è richiesto un ulteriore approfondimento da parte degli uffici finanziari. L'Amministrazione finanziaria ha esemplificato alcuni esempi di tale fattispecie[321]: vi rientrano ad esempio le operazioni potenzialmente elusive o quelle effettuate con Paesi a *fiscalità privilegiata.* Anche in questo caso il ravvedimento risulta applicabile, a patto che sia rilevata la sanzione sulla quale applicare la riduzione. Sorgono delle problematiche operative qualora, in seguito alla ricezione del processo verbale di constatazione, risulti impossibile determinare la maggiore imposta e le relative sanzioni, visto che in tal caso sarebbe impossibile ravvedersi. L'Agenzia delle entrate si era pronunciata in merito alla questione[322], sancendo il principio secondo cui dovesse essere garantita parità di trattamento nella riduzione delle sanzioni nel caso in cui il primo atto ricevuto, il pvc, non fosse definibile. Questo significava che nell'ipotesi in cui il contribuente avesse ricevuto un processo verbale cui non fosse possibile prestare acquiescenza, egli avrebbe potuto aderire all'atto successivo che gli fosse stato notificato, giovando della stessa riduzione a 1/6 che era garantita dall'articolo 5-*bis* del D.lgs. 218/1997. Nel traslare i medesimi principi a quella che sarà la nuova modalità di adesione ai processi verbali di constatazione a partire dal 2016, se ne ricava che nel caso il contribuente riceverà un pvc i cui rilievi non siano quantificabili egli potrà definire l'atto successivo godendo comunque della riduzione delle sanzioni a 1/5. In caso contrario si produrrebbe un ingiustificato aggravio sanzionatorio, dato che in seguito all'emanazione del processo verbale di constatazione viene emesso un avviso di accertamento, verso il quale è possibile prestare acquiescenza, con conseguente riduzione a 1/3 delle relative sanzioni[323].

L'acquiescenza ai processi verbali ex articolo 5-*bis* veniva consentita anche alle società di persone, ovvero società *trasparenti* ai sensi dell'articolo 5 del DPR 917/1986, seguendo uno schema ben delineato. La società aderiva all'atto entro 30 giorni dalla notifica, l'Agenzia delle entrate notificava l'atto di adesione alla società ed ad ogni socio, ogni socio aveva poi 30

---

[321] Circolare dell'Agenzia delle entrate del 17 settembre 2008, n. 55/E.

[322] Circolare dell'Agenzia delle entrate del 21 giugno 2011, n. 28/E, in materia di prezzi di trasferimento.

[323] Il contribuente potrà beneficiare dell'acquiescenza integrale all'accertamento o dell'accertamento con adesione, istituti entrambi regolati dal D.lgs. 218/1997.

giorni per decidere se aderire o meno alle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria[324]. Nel caso in cui il socio non avesse prestato acquiescenza, gli uffici avrebbero provveduto all'emanazione di un accertamento parziale nei confronti del socio che non avesse aderito. E' pacifico ritenere che tale schema di regolarizzazione risulti applicabile anche alla luce delle modifiche normative in commento, e risulti ancora più incentivato dalle nuove comunicazioni che l'Agenzia delle Entrate invierà ai contribuenti[325]. In caso di mancato ravvedimento da parte del singolo partecipante si ritiene che egli in futuro non potrà più beneficiare della riduzione delle sanzioni a 1/5[326].

Sarà possibile usufruire del ravvedimento operoso anche durante lo svolgimento di controlli da parte della Guardia di Finanza. In tal caso il contribuente potrà regolarizzare sia violazioni incluse nell'attività ispettiva sia fattispecie escluse dall'ambito dei controlli. Il Comando Generale della Guardia di Finanza ha emanato una Direttiva[327] in cui viene precisato che il ravvedimento non inibisce l'attività ispettiva posta in essere dagli agenti verificatori. Il contribuente è tenuto a comunicare agli agenti della Guardia di Finanza le regolarizzazioni effettuate. La nota precisa inoltre che qualora le indagini vertano su elementi oggetto del ravvedimento, sarà necessaria l'autorizzazione da parte del Comandante di Reparto. In assenza della predetta autorizzazione, tale attività ispettiva dovrebbe risultare preclusa, potendo il contribuente eccepire tale irregolarità nel corso di un futuro contenzioso[328].

Si auspica che quando la riforma del ravvedimento operoso sarà entrata pienamente a regime nel 2016, il ravvedimento possa godere di strumenti di riduzione delle sanzioni analoghi agli istituti di deflazione del contenzioso che saranno abrogati. Tale processo non è esente da complicazioni: la speranza è che l'Amministrazione finanziaria implementi strumenti idonei a *guidare* il contribuente, visto che egli non potrà più prestare acquiescenza ad atti che vengono predisposti dagli Uffici finanziari, ma dovrà compiere i conteggi in piena autonomia.

---

[324] Tale schema di regolarizzazione venne chiarito nella Circolare 55/E del 2008, cit.

[325] Il riferimento va alle comunicazioni previste dall'articolo 1, comma 634, della legge 190/2014.

[326] LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* cit., 829-830.

[327] Il riferimento va alla Direttiva del 15 maggio 2015, n. 850, del Comando Generale della Guardia di Finanza; per approfondimenti si veda AMBROSI L., *Gdf, ravvedimento prima del verbale*, in Il Sole 24 Ore, 27 maggio 2015, 40.

[328] Questa è la tesi sostenuta da SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso,* cit., *ibidem.*

3.5 Il rapporto tra il ravvedimento operoso e la procedura di *voluntary disclosure*

Nell'affrontare la tematica dell'istituto del ravvedimento operoso non si può non fare un collegamento alla procedura di *voluntary disclosure.* Tale norma consente al contribuente, in parole semplici, di dichiarare al Fisco le proprie disponibilità finanziarie detenute all'estero, per le quali non sono stati assolti gli obblighi relativi al monitoraggio fiscale, e non sono stati dichiarativi i redditi imponibili collegati[329]. Essendo una procedura volta alla collaborazione volontaria, il legislatore ha previsto dei benefici ad appannaggio del contribuente che voglia aderire alla procedura:

- impedimento del raddoppio termini di decadenza dell'accertamento per i Paesi *black list con accordo*[330];
- riduzione delle sanzioni relative al quadro RW, da un minimo del 25% a un massimo del 50%[331];
- riduzione delle sanzioni sui redditi in misura pari al 25%;
- esclusione della punibilità per alcuni reati previsti dal D.lgs. 74/2000 e dal codice penale.

Il ravvedimento si lega forzatamente alla suddetta procedura di *voluntary*, in quanto attraverso l'istituto possono essere corrette le medesime violazioni sanabili attraverso la procedura di collaborazione volontaria. Si rende quanto più necessario un raccordo tra i due istituti per vedere concretamente in quali fattispecie il contribuente sia davvero incentivato ad attivarsi per la procedura di *voluntary disclosure*, oppure, sia maggiormente spinto a sanare spontaneamente tutte le violazioni per il tramite del ravvedimento operoso. Si può dire

---

[329] Queste, in sostanza, sono le regole applicabili alla procedura di *voluntary* cosiddetta *internazionale.* E' prevista anche una forma di *voluntary* nazionale, per i contribuenti non tenuti agli obblighi di monitoraggio (o che, se tenuti, vi hanno adempiuto correttamente), che garantisce la regolarizzazione degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

[330] Rientrano in tale fattispecie i Paesi *black list* che hanno sottoscritto, entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge 186/2014, un accordo con l'Italia per lo scambio di informazioni. Per beneficiare del trattamento agevolato riservato a tali Paesi, il contribuente deve autorizzare l'intermediario finanziario estero a trasmettere alla autorità italiane finanziarie italiane tutti i dati concernenti le attività oggetto di *voluntary,* oppure trasferire le somme in Paesi appartenenti all'UE o aderenti allo Spazio economico europeo.

[331] Il 25% è la diminuzione minima riconoscibile in sede di *voluntary,* relativamente alle violazioni del quadro RW. Per elevare tale misura al 50% occorre:

1. che gli *asset* siano stati detenuti in Italia o altri Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo;
2. che gli *asset* saranno trasferiti in predetti Stati a seguito della *voluntary*;
3. che l'autore della violazione rilascerà all'intermediario estero l'autorizzazione (*waiver)*a trasmettere al Fisco italiano tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria.

innanzitutto che al ravvedimento non si applicano le speciali norme adottabili solo nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, quindi i cosiddetti Paesi *black list con accordo* saranno da considerarsi *black list* a tutti gli effetti per il ravvedimento. In questo caso, per la regolarizzazione delle violazioni ai fini del quadro RW e per le imposte sui redditi si applicherà la presunzione di cui all'articolo 12, comma 2-*bis*, del D.l. 78/2009, perciò i periodi da regolarizzare risulteranno essere raddoppiati[332], e il peso sanzionatorio (sia del quadro RW che dei redditi) risulterà essere molto più elevato. Nell'effettuare alcuni calcoli di convenienza economica, se ne ricava come la procedura di *voluntary* risulti essere, nella maggior parte dei casi, più conveniente rispetto al ravvedimento. Quest'ultimo istituto risulta essere molto appetibile per regolarizzare violazioni relative a Stati *white list* e per regolarizzare periodi brevi, inferiori all'intervallo massimo di annualità regolarizzabili ai fini della *voluntary*.

La *voluntary disclosure* non è una *species* del *genus* ravvedimento operoso. La collaborazione volontaria riveste natura confessoria, quindi, a differenza del ravvedimento, non si basa sulla presentazione di una dichiarazione di scienza, modificabile e ritrattabile. La procedura di emersione richiede l'ammissione di violazioni da parte del contribuente, nell'ambito del contraddittorio con l'Agenzia delle entrate. La procedura, in quanto presuppone i requisiti di spontaneità, veridicità e correttezza, racchiude tutti gli elementi propri dell'*animus confitendi*, che è alla base della confessione stragiudiziale[333]. In caso di *voluntary* il contribuente deve obbligatoriamente regolarizzare tutti i periodi della procedura, prestando acquiescenza all'invito al contraddittorio e aderendo all'atto di irrogazione delle sanzioni. Nel caso di ravvedimento il contribuente, come ampiamente ribadito, è libero di scegliere le violazioni da regolarizzare: egli potrebbe scegliere, ad esempio, di regolarizzare le violazioni solo di specifici anni d'imposta e lasciare impregiudicate le annualità residue. I rilievi e le contestazioni che resteranno pendenti potranno essere oggetto di un autonomo avviso di accertamento nei confronti del quale il contribuente sarà libero di proporre un'istanza di accertamento con adesione oppure direttamente un ricorso da discutere, successivamente, in contenzioso.

La *voluntary* presuppone il reperimento di una vasta documentazione e la dimenticanza, anche se incolpevole, di una parte della stessa potrebbe portare al caducarsi della procedura. Il

---

[332] Specificatamente da 4 a 8 anni per le imposte sui redditi e da 5 a 10 anni per le violazioni relative al quadro RW.

[333] CAVALLARO V.J., *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento,* in Corr. Trib., 2015, VIII, 582.

ravvedimento, d'altro canto, richiede l'effettuazione di calcoli complessi e anche il rischio d'errore è molto alto; nella *voluntary* il contribuente è esonerato da tale incombenza in quanto deve soltanto prestare acquiescenza agli atti predisposti dall'Amministrazione finanziaria. Le somme da ravvedimento, come già criticato precedentemente, non possono essere rateizzate, mentre le somme derivanti dalla collaborazione volontaria possono essere rateizzate massimo in tre rate mensili.

Sia il ravvedimento che la collaborazione volontaria prevedono esimenti dal punto di vista penale. In particolare la *voluntary* garantisce la non punibilità per i reati previsti dagli articoli 2, 3, 4, 5, 10-*bis,* 10-*ter,* del D.lgs 74/2000, nonché per i reati previsti dal codice penale concernenti il riciclaggio (articolo 648 *bis*) e l'impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (articolo 648 *ter*), in relazione ai predetti delitti tributari. Il ravvedimento, come visto, prevede la non punibilità per una platea leggermente più ristretta di reati tributari (sempre previo pagamento del relativo debito tributario), ma consente la possibilità di diminuire le pene fino alla metà per tutti gli altri reati contemplati nel D.lgs. 74/2000.

Alla procedura di *voluntary* si applicano, per economicità d'esposizione, le cause di inammissibilità che si applicavano in passato al ravvedimento operoso. Nel caso in cui il contribuente riceva, ad esempio, un processo verbale di constatazione relativo all'annualità 2011, egli potrebbe regolarizzare tramite ravvedimento tale annualità ed accedere alla procedura di collaborazione volontaria per le annualità residue[334]. E' evidente l'intreccio che sussiste tra le due procedure, che emerge in maniera ulteriore quando si tratta la questione relativa al credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. Ai fini della collaborazione volontaria, infatti, l'Agenzia ha ritenuto che non possono essere compensate tali imposte, poiché non indicate originariamente nella dichiarazione del contribuente, così come impone l'articolo 165 del Tuir. L'Amministrazione finanziaria[335], tuttavia, ha precisato che mettendo in atto il ravvedimento, quindi integrando la dichiarazione congiuntamente all'indicazione dei redditi non dichiarati, potrà essere fatto valere il credito di imposta per le imposte pagate all'estero. Pertanto è ipotizzabile un *mix* di procedure che consenta di evitare la doppia imposizione. Il contribuente seguendo tale schema presenterà una dichiarazione integrativa ed evidenzierà nella stessa i redditi prodotti all'estero, scomputando il relativo credito di imposta; successivamente alla regolarizzazione dal lato dei redditi, il contribuente richiederà

[334] TOMASSINI A., *Nuovo ravvedimento operoso e voluntary disclosure: procedure a confronto,* in Corr. Trib., 2015, XVI, 1201.

[335] Circolare dell'Agenzia delle entrate del 5 marzo 2015, n. 9/E.

l'accesso alla procedura di *voluntary disclosure*, per regolarizzare le violazioni relative al quadro RW, allegando all'istanza anche le predette dichiarazioni integrative[336].

3.6 Il ravvedimento per i tributi non erariali e profili di illegittimità costituzionale

Il comma 1-*ter,* inserito nell'articolo 13, ha creato una profonda dicotomia tra tributi erariali e non. Per i primi, come già visto, sono state eliminate le cause ostative vigenti prima della riforma e ed è venuto meno il vecchio limite temporale, pari a un anno. Per comprendere meglio la portata della disposizione occorre chiarirne l'ambito oggettivo d'applicazione. Fra i tributi amministrati da altri soggetti vengono ricompresi sicuramente tutti i tributi locali, quali la TASI e l'IMU, e tutti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Non è chiaro se tra i tributi non di competenza dell'erario siano da ricomprendere anche i tributi *catastali*[337]. Questo perché le competenze dell'Agenzia del territorio sono state trasferite all'Agenzia delle entrate a partire dal 2012. Si ritiene che in seguito a questo accorpamento siano da considerare di competenza dell'Agenzia delle entrate anche i tributi di competenza del catasto, con tutti i benefici che ne conseguono[338].

Per tutti i tributi non erariali l'applicazione dell'articolo 13 resta immutata, visto che restano operanti sia i vecchi limiti temporali che le previgenti cause ostative. L'unico elemento di novità per questa tipologia di tributi riguarda l'applicazione della lettera a-*bis)* con cui si consente la regolarizzazione delle violazioni nell'arco di 90 giorni.

Non si comprendono le ragioni della discriminazione operata da parte della legge 190/2014, scelta che si è rivelata non essere esente da critiche da parte della dottrina[339]. Questa scelta operata dal legislatore contribuisce a dare nuova linfa alle critiche mosse in passato, in seguito alla prima tipizzazione del ravvedimento, avvenuta nel 1990. In quell'occasione la dottrina

---

[336] LIBURDI D., *Le sanzioni nella "voluntary disclosure" ed il confronto con il ravvedimento operoso,* in Fiscalità e Commercio Internazionale, 2015, VII, 28.

[337] Con tale termine si vuol fare specifico riferimento ai tributi relativi ai servizi resi per la formazione, la tenuta e l'aggiornamento del catasto degli immobili e il relativo controllo, con le connesse funzioni concernenti l'irrogazione delle sanzioni (sanzioni che sono previste dall'articolo 12 del DPR 26 ottobre 1972, n. 650).

[338] Questa è la visione di LIBERATORE G., *Nuovo ravvedimento operoso: alcune criticità nell'analisi della Fondazione,* in Pratica Fiscale e Professionale, 2015, XXVII, 27.

[339] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., 332; GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il ''Fisco amico'' e il ''condono permanente'',* cit., 328.

criticò fortemente il fatto che il ravvedimento risultasse essere applicabile solo alle dichiarazioni in materia di imposte dirette e IVA, ed escludesse la possibilità di integrare la dichiarazione, giovando della riduzione delle sanzioni, per i sostituti d'imposta[340]. Le polemiche si placarono solo in seguito alla riforma dell'istituto, avvenuta nel 1997, quando il ravvedimento fu esteso alla generalità dei tributi.

La nuova forma del ravvedimento suscita numerose criticità, *in primis* sotto l'aspetto costituzionale. E' evidente che tale norma lede il principio di uguaglianza, contenuto nell'articolo 3 della Costituzione[341]. Tale principio, come emerge da varie pronunce della Corte costituzionale e secondo l'interpretazione fornita dalla dottrina[342], impone di trattare in maniera omogena situazioni analoghe e in maniera diversa fattispecie diverse. Con il nuovo ravvedimento questo non avviene: non si comprendono le differenze che possono intercorrere tra tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate e tributi gestiti da altri soggetti. Il risultato, di lampante evidenza, è quello di aver creato due categorie di tributi, una più importante dell'altra, o meglio si potrebbe arrivare a sostenere che attualmente esistono tributi *"di serie A e di serie B"*. E' da sottolineare, inoltre, il fatto che la maggior parte dei tributi non gestiti dall'Amministrazione finanziaria afferiscono a tributi locali. Tali tributi, in ossequio al processo di decentramento amministrativo in atto, sono destinati ad assumere, almeno nell'intenzione degli ultimi esecutivi che si sono avvicendati alla guida del paese, un ruolo sempre più rilevante nel gettito tributario dello Stato. Da ciò se ne ricava come il non incentivare l'adempimento spontaneo di questi tributi può significare anche rinunciare a una componente potenziale di entrate tributarie. Gli Enti locali, tuttavia, in virtù della loro potestà regolamentare sulle proprie entrate, stabilita dall'articolo 52 del D.lgs. 15 dicembre 1996, n. 446, hanno comunque già previsto forme di deflazione del contenzioso, come l'accertamento con adesione o il ravvedimento, arrivando anche ad anticipare le scelte legislative in

---

[340] Sul punto si vedano le posizioni assunte, a commento della legge 408/1990, da parte di DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., *ibidem*; LUPI R., *Sulle sanzioni per omessa o tardiva dichiarazione dei redditi "quando non sono dovute",* in Riv. dir. trib., 1992, II, 602; SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale,* cit., 82.

[341] GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il ''Fisco amico'' e il ''condono permanente'',* cit. 318; FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 18.

[342] Principio statuito in più occasioni dalla Corte Costituzionale, si veda in particolare la sentenza del 7 luglio 1986, n. 175 e la sentenza del 6 marzo 1974, n.55. In dottrina si vedano le posizioni assunte da PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza,* Milano, 1965, 188 e CERRI A. *L'uguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale,* Milano, 1976, 19 ss.

commento, prevedendo ad esempio in alcuni casi anche il ravvedimento operoso oltre l'anno[343].

3.7 Il rapporto tra il nuovo ravvedimento e la "*resipiscenza*" del contribuente

Il ravvedimento operoso, come visto, ha subito modifiche rilevanti ad opera della legge di Stabilità del 2015. L'intervento è andato a rivoluzionare quella che era la *ratio* originaria che sorreggeva l'istituto, così come era stato coniato nel 1997. L'istituto, nella sua versione precedente, premeva fortemente sulla realizzazione della spontaneità del comportamento del contribuente. La *resipiscenza* mostrata dal trasgressore[344] gli avrebbe consentito di ottenere una riduzione della sanzione nel caso in cui egli avesse regolarizzato la violazione in un breve lasso temporale, garantendo così un incremento dell'efficienza amministrativa data dal risparmio di forze deputate alla fase d'accertamento. La spontaneità era collegata alla previsione di cause ostative per l'accesso alla procedura, come già visto, volte al mantenimento dell'efficacia dissuasiva dei controlli e ad esigenze di coerenza con tutto il sistema sanzionatorio tributario[345]. Il ravvedimento, come visto, non era consentito qualora fossero già iniziati accessi, ispezioni e verifiche[346], per evitare che il trasgressore avesse convenienza a persistere nello stato di illegalità. Una modifica di tale fattura ha l'effetto di ridimensione in maniera incisiva l'efficacia dissuasiva dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria[347], portando alla realizzazione di una distorsione che mal si concilia con la natura dell'istituto: il trasgressore ha vantaggio a tenere nascosta la violazione

---

[343] ZEBRI S., *Contraddittorio e mancato accordo: conseguenze,* in Azienditalia – Finanza e Tributi, 2015, VIII-IX, 705.

[344] E' stato ritenuto che la resipiscenza mostrata dal contribuente fosse di tipo formale e non sostanziale. Questo perché le cause ostative prevedevano, come già fatto rilevare, delle attenuazioni come ad esempio la non operatività della preclusione in caso di indagini di tipo penale; questa è la posizione sostenuta da RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance",* cit., 3324.

[345] Come fatto notare da LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie,* cit., *ibidem*; VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* cit., 415; DEL FEDERICO L., voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXXII, Roma, 2000, 19 ss.

[346] Queste cause ostative continuano ad operare per tutti i tributi che non sono di competenza dell'erario.

[347] L'efficacia dissuasiva di tali norme, tuttavia, era stata già parzialmente ridimensionata come fatto notare da CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento: un nuovo modello di collaborazioni Fisco-contribuente*, cit., *ibidem*. Questo perché era consentito il ravvedimento nel caso di violazioni constatate ma non ancora portate formalmente a conoscenza dell'autore della violazione o dei soggetti solidalmente obbligati. Analogamente, si potevano comunque regolarizzare le violazioni commesse in periodi d'imposta diversi da quelli oggetto di controllo, ovvero relative a tributi differenti.

e persistere nello stato di illegalità perché è conscio che può ravvedersi anche qualora venga alla luce la sua irregolarità[348]. La norma così rimodellata garantisce la medesima riduzione sanzionatoria sia nel caso di adempimento spontaneo che di regolarizzazione effettuata in seguito all'inizio di un'attività ispettiva (che ancora non si è conclusa con la constatazione della violazione)[349].

Il nuovo ravvedimento, così come riconcepito dal legislatore, ha per così dire *demolito* i vecchi limiti temporali posti a presidio dell'intera procedura. Il limite massimo di un anno era stato previsto allo scopo di evitare la possibilità di regolarizzare fattispecie connotate dalla fraudolenza[350]. Gli "*errori ed omissioni"* indicati nell'articolo 13, come espressamente chiarito dal Ministero, dovevano necessariamente essere riferiti ad errori caratterizzati da una colpa di lieve entità, come, ad esempio, l'errata imputazione giuridica di costi o ricavi, una dimenticanza o un errore di trascrizione. In ragione della natura di tali errori era stato ritenuto plausibile porre il termine di un anno, visto che così il contribuente avrebbe avuto la consapevolezza degli errori commessi semplicemente controllando le scadenze o la documentazione, o al più andando a consultare la dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente. Occorre rilevare come la possibilità di mettere in atto il ravvedimento *sine die*, assieme alla riduzione proporzionale delle sanzioni in funzione del ritardo della regolarizzazione, finisca per sminuire la spontaneità del trasgressore che voglia mettersi in regola. Ciò è dovuto al fatto che le probabilità di scoperta dell'errore diminuiscono con il passare del tempo, inducendo così il contribuente a persistere nello stato d'illegalità. Vieppiù la scarsa probabilità che un contribuente ha di base di subire un controllo; per gli imprenditori individuali la media è di un controllo ogni 33 anni[351]. L'impressione che si ritrae dal nuovo schema di regolarizzazione è quella che il legislatore, in contropartita a un sistema sanzionatorio tributario farraginoso e che non rispetta pienamente il criterio della

---

[348] GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il ''Fisco amico'' e il ''condono permanente'',* in Il Fisco, 2015, IV, 318.

[349] Questa situazione si verifica all'inizio di accessi, ispezioni e verifiche o nel caso di notifica di un invito al contraddittorio, dato che la notifica di questo atto oltre che non bloccare il ravvedimento non causa un aggravio della sanzione, come avviene in seguito alla notifica di un processo verbale di constatazione; sul punto si veda FANELLI R., *Il ravvedimento cambia pelle,* cit., 429.

[350] GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il ''Fisco amico'' e il ''condono permanente'',* cit., 317.

[351] LIBERATORE G., *Il ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance",* cit*., idibem*.

proporzionalità della sanzione, abbia voluto allentare ulteriormente la rigidità del sistema, concedendo al contribuente numerose opportunità per mettersi in regola con il Fisco[352].

In conclusione del presente paragrafo si rileva come il termine *ravvedimento operoso* risulti essere non più appropriato al nuovo schema di regolarizzazione ideato dal legislatore. E' interessante notare la posizione assunta dalla dottrina penalistica sul punto (il ravvedimento è un istituto derivato dal diritto penale), la quale sostiene che non si può parlare di ravvedimento qualora il *pentimento* venga indotto dall'esterno[353]. Un contribuente che si ravvede a seguito della constatazione della violazione evidentemente non compie tale azione in maniera completamente *genuina*[354]. D'altro canto è sicuramente apprezzabile lo sforzo compiuto in sede di riforma, allo scopo di incrementare il gettito tributario e migliorare il rapporto Fisco-contribuente. Il miglioramento di questo rapporto, tuttavia, prima che per via normativa, deve necessariamente presupporre il rispetto delle regole e una dimensione di legalità, sia da parte dei cittadini che dello Stato[355].

3.8 Problematiche relative alla detrazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto

L'ampliamento *sine die* del ravvedimento ha generato un'incoerenza, per quanto riguarda l'IVA, per la quale non si comprendono le motivazioni di una mancata correzione da parte del legislatore.

Il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nel momento in cui l'operazione viene effettuata[356] (cioè l'imposta diventa esigibile), e tale diritto può essere esercitato al più entro la

---

[352] CERIONI F., *Il ravvedimento rinforzato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario,* cit., 3775.

[353] ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Milano, 1997, 500 ss.; MARINUCCI G. – DOLCINI E., *Manuale di diritto penale*, Milano, 2006, 347 ss.; FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale*, Parte generale, Bologna, 2009, 480 ss.

[354] FANELLI R., *Il ravvedimento cambia pelle,* cit., *ibidem*.

[355] GIOVVANINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il ''Fisco amico'' e il ''condono permanente'',* cit., 320.

[356] Così come prevede l'articolo 6 del DPR 633/1972, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi si considerano, ai fini IVA, effettuate:

1) per i beni immobili al momento di stipula dell'atto notarile di trasferimento;
2) per i beni mobili al momento della consegna o della spedizione del bene;

dichiarazione del secondo anno successivo in cui il diritto è sorto[357]. In riferimento ad un'operazione effettuata nel 2013, il diritto alla detrazione può essere esercitato al massimo entro la dichiarazione dell'anno 2015, da presentarsi entro il 30 settembre 2016. Nel caso in cui l'operazione venga fatturata, ad esempio, il 10 ottobre 2016, il contribuente avrà perso la facoltà di esercitare il diritto alla detrazione del tributo.

Nel caso di cessione di beni o prestazioni di servizi può accadere che il cedente/prestatore non emetta la fattura in seguito all'effettuazione dell'operazione. In questa eventualità il fornitore ha la facoltà di emettere una fattura cosiddetta *ultratardiva*, esercitando la rivalsa per quanto riguarda l'IVA nei riguardi del cessionario/committente della prestazione. Nel compiere quest'operazione il cedente/prestatore può accedere al trattamento premiale garantito dal ravvedimento operoso. Fino alla fine dello scorso anno il ravvedimento, come visto, poteva essere eseguito nel termine massimo di un anno e, parallelamente, il cessionario/committente poteva portarsi in detrazione l'IVA scaturente dalla regolarizzazione in ogni caso, visto che il termine per la detrazione del tributo è pari a due anni. Oggi, visto che i limiti temporali sono venuti meno, il cedente/prestatore ha la facoltà di emettere la fattura *ultratardiva* anche oltre i due anni, beneficiando del ravvedimento, ma precludendo la possibilità di portare in detrazione l'IVA da parte del cessionario/committente.

L'incoerenza di tale norma si appalesa in maniera ancora più chiara dal confronto con l'ultimo comma dell'articolo 60 del DPR 633/1972[358]. Questa norma disciplina il caso in cui la violazione viene contestata da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questo caso il fornitore, dopo aver corrisposto l'imposta, le sanzioni e gli interessi, ha il diritto di rivalersi nei confronti del cliente. Il cliente, una volta saldata l'IVA addebitatagli dal fornitore, potrà esercitare la detrazione dell'IVA entro due anni dal pagamento e non più entro due anni dal momento in cui l'imposta è divenuta esigibile[359]. Tale norma è stata pensata al fine di garantire il rispetto della neutralità dell'IVA, principio di fondamentale importanza

---

3) per i servizi al momento del pagamento del corrispettivo.

In ogni caso, se prima del verificarsi degli eventi sopra indicati, viene emessa fattura o viene pagato il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata al momento della fatturazione o del pagamento.

[357] Secondo quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, del DPR 633/1972.

[358] RICCA F., *Nuovo ravvedimento operoso: questioni aperte,* cit., 11.

[359] Tale meccanismo non è esente da criticità, come fatto notare da CENTORE P., *La rivalsa dell'IVA accertata: un problema chiuso o ancora aperto?,* in Corr. trib., 2014, VII, 539. In particolare l'autore ritiene che le conseguenze patologiche del rapporto che intercorre fra il fornitore e l'erario non possano essere *ribaltate* anche nei confronti del cliente.

nell'ambito del diritto tributario europeo. Per correggere l'incoerenza che si è venuta a creare sarebbe opportuno correggere le norma che regola la detrazione dell'IVA, magari facendo decorrere i termini di decadenza del diritto, in ogni caso e a prescindere dall'esigibilità, dal momento del pagamento del tributo da parte del cessionario/committente. La mancanza di intervento da parte del legislatore si tradurrebbe nell'ennesimo disincentivo per il ravvedimento operoso, allontanandosi dagli obiettivi di fedeltà fiscale preposti in sede di riforma dell'istituto.

3.9 Ipotesi di un potere di accertamento illimitato relativamente alle dichiarazioni a sfavore del contribuente

La legge 190/2014[360] ha introdotto una particolare novità per quanto riguarda la dichiarazione integrativa a *sfavore* del contribuente. Come già visto lo strumento della dichiarazione integrativa è stato notevolmente potenziato[361] e di fatto va a soppiantare gli istituti deflativi che verranno meno a partire dal 2016[362]. La norma in questione prevede che qualora il contribuente presenti una dichiarazione integrativa a proprio sfavore, versando contestualmente l'imposta e le sanzioni ridotte da ravvedimento, i termini per la decadenza dell'accertamento iniziano nuovamente a decorrere dalla data di presentazione della suddetta dichiarazione, limitatamente *"agli elementi oggetto dell'integrazione"*. Questo vuol dire che nel caso in cui il contribuente decida di integrare nel gennaio 2016 la dichiarazione presentata nel 2014, relativa all'anno d'imposta 2013, i termini per l'accertamento, relativamente all'integrazione, vengono rinviati al 31 dicembre 2020. In particolare vengono prorogati i termini per l'accertamento in materia di IVA e imposte dirette[363], i termini per la notifica delle

[360] Più nello specifico il riferimento va alla disposizione contenuta all'interno dell'articolo 1, comma 640, della legge di Stabilità.

[361] Anche se solo in relazione alle dichiarazioni a sfavore del contribuente.

[362] LIBERATORE G., *Il ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance",* cit., *ibidem;* CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti,* cit., *ibidem.*

[363] I termini di decadenza per l'accertamento delle imposte dirette sono regolate dall'articolo 43 del DPR 600/1973, mentre per l'IVA si deve far riferimento all'articolo 57 del DPR 633/1972. In entrambi i casi il termine posto a presidio del Fisco è *"il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"*.

cartelle di pagamento[364], inoltre vengono prorogati i termini previsti per l'accertamento, la rettifica e la liquidazione dell'imposta di registro nonché dell'imposta sulle successioni e donazioni[365]. Tale norma si ritiene essere applicabile anche all'IRAP e per le violazioni operate dai sostituti d'imposta[366].

L'espressione utilizzata nel testo della legge non è nuova, essendo già stata utilizzata in un documento di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria[367]. In quell'occasione l'Agenzia delle entrate fornì degli importanti chiarimenti volti a chiarire la procedura per la correzione degli errori contabili relativi al principio di competenza. La presentazione della dichiarazione integrativa, volta alla correzione degli errori, avrebbe prodotto il *rigenerarsi* dei termini di decadenza per l'accertamento con riferimento ai soli errori contabili corretti. Il caso affrontato nella Circolare si limitava ad una fattispecie circoscritta, per la quale non è troppo impegnativo identificare gli elementi oggetto dell'integrazione. Si apprezza senz'altro il fatto che sia stata tradotta in legge una prassi adottata dal Fisco[368], d'altro canto l'espressione utilizzata attualmente appare molto generica e presta il fianco a numerosi dubbi interpretativi, non essendo stati stabiliti i criteri con cui sono identificabili compiutamente gli elementi integrati. Allo stato attuale non esiste la possibilità per il contribuente di allegare documentazione esplicativa alla dichiarazione integrativa, per fare in modo che l'Amministrazione finanziaria abbia piena chiarezza in merito alle modifiche apportate. Un'incertezza in tal senso potrebbe condurre a un'estensione generalizzata del potere di accertamento per gli "*elementi oggetto d'integrazione"*[369].

---

[364]Il riferimento va all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del DPR 602/1973. Il termine è il 31 dicembre del terzo anno successivo dalla presentazione della dichiarazione per le somme dovute in seguito a liquidazione, ai sensi dell'articolo 36 *bis* del DPR 600/1973. In caso di somme risultanti da un controllo formale, secondo quanto prevede l'articolo 36 *ter* del DPR 600/1973, il termine è il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione.

[365] I termini dell'accertamento sono disciplinati dall'articolo 76 del DPR 131/1986 per l'imposta di registro e dall'articolo 27 del D.lgs. 346/1990 con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni. I termini, per entrambe le fattispecie, sono di due anni per la rettifica della dichiarazione, tre anni per la notifica della liquidazione dell'imposta e 5 anni in caso di omissione della dichiarazione o della registrazione degli atti.

[366] LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* cit., 826.

[367] Circolare dell'Agenzia delle entrate 31/E del 2013, cit.

[368] CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti,* cit., *ibidem.*

[369] Come fatto notare compiutamente da CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., *ibidem;* DEOTTO D., *Questo ravvedimento non s'ha da fare,* cit., 1123; CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti,* cit., 4342.

Si ipotizzi, ad esempio, il caso di una società che non ha correttamente imputato delle sopravvenienze passive realizzate nel 2013. In questo caso i termini per i controlli sono prorogati con esclusivo riferimento alla componente di sopravvenienza integrata? Oppure i termini per l'accertamento sono posticipati con riferimento a tutti i componenti del corrispondente rigo all'interno della dichiarazione? Oppure le verifiche vengono estese in maniera indistinta a tutti i costi? In quest'ultima fattispecie è evidente l'ampiezza sproporzionata che la proroga verrebbe ad assumere. Un aiuto per delimitare il più possibile il perimetro di futuri controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria potrebbe essere ricavato applicando le norme previste dallo Statuto dei diritti del contribuente. In particolare il contribuente potrebbe presentare una memoria illustrativa in ossequio ai principi di collaborazione sanciti dall'articolo 10 della legge 212/2000, avendo cura di specificare la misura e la tipologia delle integrazioni effettuate[370].

La norma sullo slittamento dei termini per i controlli suscita perplessità anche per un altro aspetto, legato al fatto che riguarda le sole dichiarazioni a *sfavore* del contribuente, tramite cui si produce un incremento del reddito imponibile dichiarato. Si tratta di violazioni che sarebbero state comunque individuabili da parte degli agenti del Fisco[371], oltretutto la proroga sarebbe risultata essere più sensata nel caso in cui l'integrazione fosse stata a *favore* del contribuente e non il contrario[372]. Tale proroga potrebbe trovare giustificazione nel fatto che l'Amministrazione finanziaria deve aver la possibilità di controllare che l'integrazione sia stata fatta in maniera corretta, con riguardo al metodo di determinazione della maggiore imposta e delle sanzioni[373]. Questo slittamento dei termini potrebbe altresì rivelarsi utile per rintracciare elementi che consentano di rilevare violazioni relative ad altri tributi o ad altri periodi di imposta[374]. La proroga dei termini riveste anche una sorta di contropartita al fatto che il contribuente può integrare la dichiarazione a suo sfavore entro i termini di decadenza dell'accertamento, come accadeva anche in passato, però a partire da quest'anno egli potrà

---

[370] Soluzione prospettata da FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 19.

[371] ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., 18.

[372] GALLIO F.-LUPI F., *Come coordinare il "ravvedimento illimitato" con le "rettifiche a favore" e le "dichiarazioni omesse"?,* cit.,*ibidem*; CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti,* cit., *ibidem.*

[373] ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso,* cit., *ibidem.*

[374] CERIONI F., *Il ravvedimento rinforzato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario,* cit., *ibidem.*

godere dei benefici del ravvedimento anche se sia già trascorso più di un anno (termine massimo del vecchio ravvedimento)[375].

[375] CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?,* cit., *ibidem.*

Conclusioni

Come si è avuto modo di vedere ampiamente, l'istituto del ravvedimento operoso raggiunge due obiettivi: concedere al contribuente *volenteroso* la possibilità di pagare le imposte, seppure in ritardo e maggiorate di sanzioni (ridotte) e di interessi, e permettere allo Stato di sopperire alle esigenze del bilancio statale per il tramite di incassi, seppur dilazionati, ma costanti nel tempo. Venire incontro al contribuente che sia in difficoltà con i pagamenti, non per sua volontà, ma a causa di una congiuntura generale, è dovere di ogni Stato civile. Un'indagine condotta dall'Associazione Unimpresa, con riferimento alla scadenza dei molteplici adempimenti del 16 febbraio 2015, ha evidenziato come l'81,3% delle micro, piccole e medie imprese (circa 4 imprese su 5) non è stata in grado di rispettare i termini per mancanza di liquidità e quindi hanno fatto ricorso al ravvedimento operoso. Stando alle parole pronunciate dal presidente di Unimpresa, Paolo Longobardi, la scelta di non adempiere in maniera tempestiva ai versamenti diventa talvolta una scelta obbligata per le imprese strozzate da una crisi di liquidità, che il sistema creditizio contribuisce ad alimentare, a causa del *credit crunch*. Quindi si può affermare come il ravvedimento rappresenti effettivamente un utile appiglio, in maniera particolare in questo contesto di crisi. Oltrepassando per un attimo l'aspetto teorico, è necessario fare un'analisi costi-benefici relativa al ravvedimento operoso, e vedere alla luce dei fatti se effettivamente "*il gioco vale la candela".* Il beneficio maggiore dovrebbe aversi per le casse dello Stato, dato che con il ravvedimento il contribuente viene incentivato, seppur tardivamente, a pagare le imposte[376]. L'altro effetto benefico prodotto dal ravvedimento è (anche se si vedrà meglio dal 2016) quello di evitare il contenzioso tributario: in tal senso proprio la nota di aggiornamento al Def del 2015, rileva come dal 2008 al 2014 le tre forme di acquiescenza che vanno scomparendo, abbiano dato un impulso molto forte alla riscossione dei tributi. Il ravvedimento operoso è pronto a cogliere questa eredità? Non è scontato che sia così perché non va dimenticato che l'istituto presuppone che il contribuente è tenuto ad effettuare i calcoli ai fini degli interessi, le imposte e le sanzioni in piena autonomia, a differenza degli altri tre istituti i quali, oltretutto, prevedono la possibilità di rateazione. In caso di errore, versando un importo più basso del dovuto, si rischia una sorta di effetto *boomerang*, siccome i contribuenti rischiano di vedersi contestare i rilievi per intero e, dopo un lungo contenzioso, arrivare magari sino alla Cassazione per poi soccombere

[376] Grazie alle novità apportate dal D.lgs., attuativo della legge delega fiscale, *"recante norme in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale",* è stata creata una nuova sezione all'interno del Documento di economia e finanza (Def) per evidenziare "*ove possibile, il recupero del gettito attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti".*

definitivamente, siccome è stato visto che ancora i giudici di legittimità stentano a riconoscere la fattispecie relativa al *ravvedimento parziale.*

Dato che non si può fare un'analisi a compartimenti stagni, specie in ambito fiscale, data l'interconnessione che sussiste tra più norme, occorre coordinare il ravvedimento con la base sostanziale su cui poggia, ovvero il sistema sanzionatorio. La riforma del sistema sanzionatorio ha trovato l'approvazione definitiva da parte del governo, con la previsione di entrata in vigore della stessa a partire solo dal 1 gennaio 2017. Con questo decreto legislativo trova concreta attuazione nel sistema sanzionatorio tributario il principio della *"proporzionalità",* volto a garantire un'idonea riduzione delle sanzioni in caso di violazioni fiscali aventi *"scarsa pericolosità fiscale"*[377]. Viene prevista, come si è avuto modo di accennare nel corso del lavoro, la riduzione della sanzione per infedele dichiarazione, il che si riverbera positivamente per il ravvedimento che si rivela essere meno costoso per il contribuente. Vengono previsti abbattimenti delle sanzioni, in misura pari al 50%, per coloro che presentino atti da sottoporre a registrazione entro 30 giorni dalla scadenza. Viene parzialmente risolto il problema di cui si è accennato nel primo capitolo, relativo all'eccessivo peso di cui si sono fatti carico gli intermediari che si occupano degli adempimenti legati al modello 730 precompilato: si prevede, ad esempio, che nel caso di certificazione unica inviata correttamente, entro 60 giorni dalla scadenza prescritta, le sanzioni sono irrogabili nella misura di 1/3, rispetto alla sanzione ordinaria di 100 euro.

I miglioramenti del sistema delle sanzioni, con la previsione di penalità ridotte in virtù della tempestività dell'adempimento effettuato dal contribuente, ancora più rispetto a quanto avveniva in passato, contribuisce sicuramente a dare nuova linfa e maggiore *appeal* all'istituto del ravvedimento operoso. Pur tuttavia non si possono nascondere le criticità che ancora non sono state risolte dal legislatore, che anzi sono state parzialmente incrementate in seguito alla recentissima riforma del sistema sanzionatorio. Il decreto prevede, ad esempio, una norma che consente, qualora venga accertata un'imposta inferiore al 3% rispetto a quella dichiarata[378], la riduzione della sanzione base a un terzo della misura minima (30%); tale norma, purtroppo non si applica al ravvedimento operoso, in quanto l'imposta deve essere *"accertata"*, incentivando così l'attesa per il contribuente di un avviso di accertamento, che garantirebbe, paradosso inconcepibile, una riduzione maggiore rispetto al ravvedimento operoso. Al di là di questo elemento specifico, i punti critici restano e, se da un lato è da salutare con favore lo

[377] Per un approfondimento si veda RANOCCHI G.P., *"Ravvedersi" costerà meno ma solo dal 1° gennaio 2017,* in Il Sole 24 Ore, 30 settembre 2015, 46.
[378] L'imposta accertata deve essere comunque inferiore ai 30.000 euro.

sforzo del legislatore nell'incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari dei contribuenti, dall'altro non si può non osservare come il legislatore avrebbe potuto fare uno sforzo ben maggiore in sede di riforma dell'istituto. Si sarebbero potute prevedere, ad esempio, forme di rateazione nel ravvedimento, invece che appellarsi alle interpretazioni fatte dall'Agenzia delle entrate in semplici Circolari, dato che poi le indicazioni previste in questi documenti di prassi, come visto, sono state totalmente disattese dai giudici della Cassazione. Dovrebbe essere ben chiaro un principio: servono leggi certe, specie nell'ordinamento tributario, ed interventi normativi non possono essere sicuramente sostituiti da documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria.

In conclusione del lavoro si formula l'auspicio per un intervento più coraggioso del legislatore per riformare, in maniera definitiva, l'istituto del ravvedimento operoso e renderlo efficace al 100%. Il rischio, altrimenti, è quello di ritrovarsi con l'ennesima riforma a metà, che non produce i risultati sperati in termini di gettito per l'erario, scopo principale della riforma del ravvedimento. Il tanto sbandierato slogan "*cambiare verso"* deve essere adottato *in primis* dallo stesso legislatore, per effettuare scelte legislative decise e durature (invece che mini interventi volti spesso a correggere storture create in precedenza), che possano incrementare la tanto sospirata *compliance* dei contribuenti.

BIBLIOGRAFIA

ACIERNO R., *La lotta all'evasione Anagrafe dei conti con obbligo di tutele*, in Il Sole 24 Ore, 11 febbraio 2015, 24.

ALEMANNO L.-RICCA F., *Violazioni formali addio*, in Corr. trib., 2000, XLII, 3056.

AMBROSI L., *Gdf, ravvedimento prima del verbale*, in Il Sole 24 Ore, 27 maggio 2015, 40.

ANTOLISEI F., *Manuale di diritto penale*, Milano, 1997, 500.

ARDITO F., *Qualche considerazione sul momento consumativo del reato dichiarazione fraudolenta e sulla efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso*, in Rass. trib., 2003, V, 1840.

ASSONIME Circolare, *Il nuovo ravvedimento operoso*, n. 15, dell'11 maggio 2015.

BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in Corr. trib., 2009, IX, 655.

BATISTONI FERRARA F., *La dichiarazione nel sistema d'accertamento tributario*, in Studi di economia e finanza, Pisa, 1972, 26.

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2013.

BEGHIN M., *Orwell e dintorni: a proposito di dichiarazioni dei redditi "precompilate"*, in Quotidiano Online IPSOA, 10 gennaio 2015.

BELLAGAMBA G. - CARITI G., *Codice delle sanzioni tributarie*, Milano, 1999, 91.

BELLAGAMBA G. - CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario*, Milano, 2007.

BLOCH J.- SORGATO L., *Violazione sostanziale e altri fondamenti del nuovo ravvedimento operoso*, in Corr. trib., 1998, XXXIX, 2878.

BONGI A.-POGGIANI F.G., *Fisco, un dialogo senza parole tra le tante banche dati*, in Italia Oggi, 1 dicembre 2014, 4.

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1966, I, 3.

CAPUTI G., *Il sistema tributario si "adegua" allo statuto,* in Corr. trib., 2001, XII, 892.

CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento: un nuovo modello di collaborazioni Fisco-contribuente*, in Il Fisco, 2014, XLIV, 4338.

CARPENTIERI C., *La fatturazione elettronica come strumento di lotta all'evasione*, in Corr. trib., 2010, XXVII, 2195.

CATTELAN G.-PROVITO A., *Impugnazione dell'avviso di liquidazione da ravvedimento operoso*, in Corr. Trib, 2001, VIII, 564.

CAVALLARO V.J., *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, in Corr. Trib., 2015, VIII, 578.

CENTORE P., *La rivalsa dell'IVA accertata: un problema chiuso o ancora aperto?*, in Corr. trib., 2014, VII, 539.

CERIONI F., *Il ravvedimento rinforzato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in Corr. trib., 2015, XXXVI, 3767.

CERRI A. *L'uguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, Milano, 1976, 19.

CHIODAROLI L. – ROMANO C., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in Corr. trib., 2015, XX, 1540.

CISSELLO A., *Ravvedimento operoso del contribuente*, in Il Fisco, 2013, XLI, 6441.

CISSELLO A.- NEGRO M., *Sanzioni nell'omessa dichiarazione dei redditi*, in Il Fisco, 2013, parte I, XXXV, 5419.

CORDEIRO GUERRA R., *Il versamento parziale della sanzione ridotta impedisce il ravvedimento?*, in Corr. trib., 2011, XXXV, 2895.

CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance",* in Corr. trib., 2015, V, 325.

CORDEIRO GUERRA R., *Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma delle sanzioni tributarie non penali*, in Rass. Trib., 1996, V, 1168.

D'AMATI N., voce *Dichiarazione tributaria (profili generali)*, in Enc. giur. Treccani, Roma 1988.

DEL FEDERICO L., *Il principio di specialità si applica anche alle sanzioni amministrative tributarie*, Corr. trib., 2002, I, 86.

DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D.L.vo n. 472/1997*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 108.

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993.

DEL FEDERICO L., voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXXII, Roma, 2000, 19.

DEOTTO D., *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in Il Fisco, 2014, XLIV, 4343.

DEOTTO D. – MIELE L., *Ancora sul concetto di violazione "meramente formale",* in Corr. trib., 2002, VI, 511.

DEOTTO D.-MIELE L., *Ravvedimento operoso in presenza di minore perdita o di minore credito,* in Corr. trib., 1998, XLVII, 3463.

DEOTTO D.- NADALUTTI M., *Questo ravvedimento non s'ha da fare*, in Il Fisco, 2015, XII, 1122.

DI AMATO A.- PISANO R., *I reati tributari*, in Trattato di diritto penale dell'impresa (diretto da A. di Amato), Padova, 2004, 273.

DOLCINI E.-MARINUCCI G., *Manuale di diritto penale*, Milano, 2006, 347.

DOLFIN N., voce *Redditi (dichiarazione)*, in Enc. dir., Milano, 1988, XXXIX, 148.

FANELLI R., *Eliminata (in parte) la responsabilità personale per le sanzioni tributarie*, in Corr. trib., 2003, XLI, 3369.

FANELLI R., *Il ravvedimento cambia pelle,* in Corr. trib., 2015, VI, 424.

FANELLI R., *Nessuna sanzione per le violazioni formali che non pregiudicano i controlli*, in Corr. trib., 2001, XXXVII, 2809.

FANELLI R., *Quando il ravvedimento errato può considerarsi valido*, in Corr. trib., 2013, XXXIX, 3094.

FERLAZZO NATOLI L., *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. 472/1997*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 333.

FIANDACA G.-MUSCO E., *Diritto penale,* Parte generale, Bologna, 2009, 480.

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso,* commento a cura di Paola Rossi e Pasquale Saggese, del 15 aprile 2015.

FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il ravvedimento delle violazioni degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni,* commento a cura di Paola Rossi e Pasquale Saggese, del 15 luglio 2015.

FORMICA F.-FORMICA P., *La nuova tax compliance tra voluntary disclosure e ravvedimento ''lungo''*, in Il Fisco, 2015, VIII, 724.

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale,* Padova, 1999, 350.

GALLIO F.-LUPI R., *Come coordinare il "ravvedimento illimitato" con le rettifiche "a favore" e le "dichiarazioni omesse",* in Dial. trib., 2014, V, 467.

GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: "il Fisco amico e il condono permanente"*, in Il Fisco, 2015, IV, 315.

GIOVANNINI A. – MURCIANO L.P., *Cumulo giuridico, sanzioni per tardiva fatturazione e principio di concreta offensività*, in Corr. Trib., 2014, XLII, 3267.

GROSSI L. – LUPI R., *Dichiarazione «precompilata» tra simbolismo politico e realtà operativa*, in Dial. trib., 2014, V, 484.

IORIO A., *L'elenco (aperto) dei comportamenti per i quali scatta ancora la sanzione*, in Il Sole 24 Ore, 20 agosto 2001, 13.

LEO M., *La collaborazione dei comuni agli accertamenti sintetici passa per l'integrazione delle banche dati*, in Corr. trib., 2013, V, 430.

LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo,* in Il Fisco, 2015, XXIX, 2807.

LIBERATORE G., *Nuovo ravvedimento operoso: alcune criticità nell'analisi della Fondazione,* in Pratica Fiscale e Professionale, 2015, XXVII, 23.

LIBERATORE G., *Ravvedimento "sine die" e tecnologia volano per incentivare la "tax compliance"*, in Corr. trib., 2015, XVI, 1256.

LIBURDI D., *Le sanzioni nella "voluntary disclosure" ed il confronto con il ravvedimento operoso,* in Fiscalità e Commercio Internazionale, 2015, VII, 28.

LIBURDI D., *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione,* in Il Fisco, 2015, IX, 823.

LODOLI L.-SANTACROCE B., *Rapporti tra adesione al pvc e limiti della successiva azione accertatrice*, il Il Fisco, 2014, XXXIII, 3231.

LONGOBARDI G., *Le responsabilità di professionisti e CAF per il Mod. 730 precompilato,* in Il Fisco, 2015, I, 24.

LOVECCHIO L., *Cumulo giuridico: i dubbi su concorso materiale formale e continuazione,* in Il Fisco, 2015, XIX, 1851.

LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso,* in Il Fisco, 2015, XXIV, 2363.

LOVECCHIO L., *Ravvedimento operoso, i primi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate*, in Il Fisco, 2015, XIII, 1249.

LUPI R., *Il ravvedimento operoso nelle imposte dirette e nell'Iva*, in Riv. dir. trib., 1991, I, 20.

LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie,* in Rass. Trib., 1998, II, 327.

LUPI R., *Sulle sanzioni per omessa o tardiva dichiarazione dei redditi "quando non sono dovute"*, in Riv. dir. trib., 1992, II, 602.

MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, Milano, 2000.

MARIANETTI G., *Dal 2016 nuovo impulso per la dichiarazione dei redditi precompilata*, in Corr. trib., 2015, XXXIV, 2612.

MARONGIU G.-MARCHESELLI A., *Lezioni di diritto tributario,* Torino, 2013, 51.

MILANO F. – PARENTE G., *Conti correnti, meno vincoli ai controlli*, in Il Sole 24 Ore, 28 novembre 2014, 3.

MOSCATELLI M.T., *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?,* in Rass. trib. 2010, I, 159.

NOCERA C., *Legge di Stabilità: addio agli strumenti deflativi solo dal 2016*, in Quotidiano online IPSOA, 10 novembre 2014.

NOCERA C., *Violazioni "formali" e mancata risposta ai questionari: confermata la punibilità,* in Corr. trib., 2001, XLVII, 3528.

PAGANI G., *Violazioni non sanzionabili perché meramente formali: casi operativi*, in Il Fisco, 2011, XXIX, 4679.

PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, 188.

PARISI P., *Due aspetti tormentati del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma*, in Il Fisco, 2015, XXVI, 2547.

PARISI P., *Nuove comunicazioni telematiche del Fisco e possibili ''rimedi''*, in Il Fisco, 2015, XXVIII, 2729.

PARISI P., *Omessa dichiarazione e nuovo assetto sanzionatorio*, in Il Fisco, 2015, XXXI, 3024.

PENNELLA N., *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2011.

PERINI A., *Appunti di diritto penale tributario*, Torino, 2008, 46.

PEVERELLI M. – FRANCIOSO A., *Spesometro: comunicazione delle anomalie riscontrate dall'Agenzia delle Entrate*, in Pratica Fiscale e Professionale, 2015, XXXI, 40.

PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in Rass. trib., 2009, IV, 965.

POLO G., *Sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso*, in Il Fisco, 1999, XXI, 6983.

RANOCCHI G.P., *"Ravvedersi" costerà meno ma solo dal 1° gennaio 2017*, in Il Sole 24 Ore, 30 settembre 2015, 46.

RICCA F., *Il ravvedimento operoso*, in Boll. trib., 1998, XV-XVI, 1255.

RICCA F., *"Le "cause ostative" del ravvedimento operoso,* in l'IVA, 2002, I, 24.

RICCA F., *Nuovo ravvedimento operoso: questione aperte*, in L'IVA, 2015, III, 7.

RICCA F., *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance",* in Corr. trib., 2014, XLIII, 3320.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007.

RUSSO P., *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1966, I, 224.

SAMMARTINO S.- COPPA D., voce *Sanzioni tributarie,* in Enc. dir., XLI, Milano, 1989, 448.

SANTACROCE B., *Il ravvedimento operoso e gli strumenti di patteggiamento fiscale*, Padova, 1996.

SANTAMARIA T., *L'accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative tributarie*, in Il Fisco, 2000, XXXIII, 10202.

SANTORO A.-R.L., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori"*, in Dial. trib., 2014, IV, 350.

SEPIO G.-TERRACINA D., *Profili penali del ravvedimento operoso: perplessità e prime esperienze*, in, Dial. dir. trib., 2006, VI, 794.

SEPIO G.-TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso: tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in Corr. trib., 2015, XXX, 2299.

SERRANO' M.V., *Corso di diritto tributario. Parte generale*, in Ferlazzo Natoli (a cura di), Milano, II ed., 1999, 178.

SERRANO‘ M.V., *Le condizioni di non punibilità nelle violazioni formali*, in Corr. trib., 2002, IX, 781.

STOPPONI G., *Ravvedimento in materia di IVA,* in Il Fisco, 1998, XXXVI, 11876.

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario,* Padova, 2011, 221.

TOMASSINI A., *Meno "appeal" per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in Corr. trib., 2011, IX, 682.

TOMASSINI A., *Nuovo ravvedimento operoso e voluntary disclosure: procedure a confronto,* in Corr. Trib., 2015, XVI, 1195.

TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie,* in Rass. Trib., 1999, V, 1328.

TURIS P., *Errore nell'indicazione del codice tributo,* in Il Fisco, 2013, XL, 6239.

TURIS P., *Omesso versamento degli interessi e perfezionamento del ravvedimento operoso,* in Il Fisco, 2012, XXXVII, 5975.

VALCARENGHI G., *730 precompilato: ultimo atto ''con sorpresa''*, in Il Fisco, 2015, XXV, 2427.

VANONI E., *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattibilità*, in Riv. dir. fin sc. fin., 1937, I, 255.

VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione,* Padova, 2011, 60.

VIOTTO A., *Commento all'art. 13,* in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria,* a cura di Moschetti-Tosi, Padova, 2000.

ZEBRI S., *Contraddittorio e mancato accordo: conseguenze*, in Azienditalia – Finanza e Tributi, 2015, VIII-IX, 705.

GIURISPRUDENZA

Corte costituzionale

Corte cost., 6 marzo 1974, n. 55.

Corte cost., 7 luglio 1986, n. 175.

Corte di Cassazione

Cass. pen. Sez. III, 2 febbraio 1996, n. 456.

Cass. civ. SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063.

Cass. civ. Sez. III, 11 giugno 2003, n. 9320.

Cass. civ. Sez. V, 13 maggio 2011, n. 10592.

Cass. civ. Sez. V, Ord., 9 giugno 2011, n. 12661.

Cass. civ. Sez. VI, Ord., 8 agosto 2012, n. 14298.

Cass. civ. Sez. V, 30 novembre 2012, n. 21349.

Cass. civ. Sez. V, 6 settembre 2013, n. 20541.

Cass. civ. Sez. V, 4 ottobre 2013, n. 22692.

Cass. civ. Sez. V, 9 aprile 2014, n. 8296.

Cass. civ. Sez. V, 25 giugno 2014, n. 14401.

Cass. civ. Sez. V, 4 marzo 2015, n. 4332.

Giurisprudenza di merito

Commissione Trib. Prov. Modena, 5 maggio 2009, n. 66.

Commissione Trib. Reg. Veneto, 17 maggio 2011, n. 63.

Commissione Trib. Reg. Lombardia, 25 gennaio 2012, n. 8.

Commissione Trib. Reg. Lombardia, 9 agosto 2012, n. 79.

Commissione Trib. Reg. della Lombardia, 5 marzo 2013, n. 40.

Commissione Trib. Prov. Mantova, 23 settembre 2014, n. 314.

PRASSI

Circolare del Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento Programmazione Serv. III del 10 luglio 1998, 180/E.

Circolare del Ministero delle Finanze – Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III del 23 luglio 1998, 192/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 25 gennaio 1999, n. 23/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 17 maggio 2000, n. 98/E.

Circolare del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2000, n. 154/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2001, n. 77/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 30 gennaio 2002, n. 9/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 26 settembre 2005, n. 41/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 17 settembre 2008, n. 55/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 16 febbraio 2009, n. 4/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 17 novembre 2009, n. 48/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2009, n. 49/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011, n. 2/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 23 giugno 2011, n. 67/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2011, n. 18/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 21 giugno 2011, n. 28/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 2 agosto 2013, n. 27/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 24 settembre 2013, n.31/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre 2013, n. 87/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 6 agosto 2014, n. 25/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 19 febbraio 2015, n. 6/E.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 5 marzo 2015, n. 9/E.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 25 maggio 2015, n. 71472.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 maggio 2015, n. 73782.

Circolare dell'Agenzia delle entrate del 9 giugno 2015, n. 23/E.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 giugno 2015, n. 83317.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 luglio 2015, n. 94624.

Ringraziamenti

Ringrazio, *in primis*, il Prof. Mauro Beghin, guida per il presente lavoro di tesi, nonché maestro impareggiabile nell'insegnamento del diritto tributario.

Voglio ringraziare i miei genitori e mio fratello, fonte d'ispirazione con il loro sacrificio quotidiano. Senza di loro non avrei avuto l'opportunità di studiare a Padova. Li ringrazio per il loro appoggio incondizionato in ogni mia scelta, spero di ripagarli al meglio in futuro.

Un ringraziamento affettuoso va sicuramente a tutti i miei amici di Gubbio e conosciuti all'Università di Perugia. Purtroppo ci vediamo sempre più raramente, ma sappiate che avete sempre un posto nel mio cuore.

Ringrazio Daniela, Alberto e Stefano, coinquilini del primo anno qui a Padova, per tutta l'accoglienza che mi hanno dato e per come hanno saputo farmi affrontare con leggerezza il primo anno di università, nonostante le difficoltà.

Con affetto ringrazio Diego ed Alessandro, con loro ho trovato due amici e compagni fedeli di vita.

Last but not least ringrazio con affetto Davide e Francesco, compagni di studi e amici impareggiabili, senza dimenticare i "*Veneti*", Filippo e Tobia.