



**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.**

**A SEGUITO DELLA RIFORMA DI CUI ALLA LEGGE N. 190/2014."**

**RELATORE:**

**CH.MO PROF. MAURO BEGHIN**

**LAUREANDA: LAURA BASSAN**

**MATRICOLA N. 1103837**

**ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016**



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

---



*Alla mia famiglia*



## INDICE

INTRODUZIONE .....	1
<b>CAPITOLO I - NOZIONE E RAGION GIUSTIFICATRICE DELL'ISTITUTO .....</b>	<b>5</b>
1. Premessa .....	5
2. La progressiva introduzione dell'istituto nell'ordinamento tributario .....	6
2.1. Nell'imposta sul valore aggiunto .....	7
2.2. Nelle imposte dirette .....	9
3. La dichiarazione integrativa .....	11
4. Le cause ostative.....	13
5. Il paradigma penalistico.....	13
6. Prime conclusioni .....	16
<b>CAPITOLO II - IL RAVVEDIMENTO NELLA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO DEL 1997 .....</b>	<b>21</b>
1. Premessa .....	21
2. La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo .....	21
3. Il ravvedimento operoso .....	23
3.1. La regolarizzazione del mancato pagamento del tributo o di un acconto.....	25
3.2. La regolarizzazione di errori od omissioni .....	26
3.3. La regolarizzazione della dichiarazione omessa.....	27
4. Alcuni aspetti operativi.....	28
5. Le cause ostative.....	31
6. Il rapporto tra nuova e vecchia disciplina.....	33
7. Gli effetti penali del ravvedimento .....	35
8. I successivi interventi normativi.....	37
<b>CAPITOLO III - RAVVEDIMENTO NELLA RIFORMA DEL 2015/2016 .....</b>	<b>43</b>
1. LA LEGGE DI STABILITA' DEL 2015 (Legge n. 190/2014) .....	43
1.1. Premessa .....	43
1.2. Le modifiche apportate .....	43
1.3. Le difficoltà interpretative .....	50
1.4. Il ravvedimento delle dichiarazioni omesse.....	53
1.4.1. La disciplina per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate .....	54
1.4.2. La disciplina per i tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate .....	57

1.5. Il ravvedimento degli omessi o ritardati versamenti e di infedeli dichiarazioni.....	57
1.6. Aspetti operativi.....	59
1.6.1. Il ravvedimento parziale .....	59
1.6.2. Il ravvedimento e il cumulo giuridico .....	63
1.6.3. Le banche-dati .....	64
1.7. La rimozione delle cause ostative per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate .....	66
1.8. Le dichiarazioni integrative .....	68
1.9. La correzione del ravvedimento.....	72
1.10. La decorrenza.....	74
1.11. Nostre conclusioni .....	74
<b>2. LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO E LA RICADUTA SULLA DISCIPLINA DEL RAVVEDIMENTO .....</b>	<b>77</b>
2.1. Gli aspetti amministrativi.....	77
2.2. Gli aspetti penali .....	83
2.3. L’entrata in vigore del decreto.....	86
<b>CAPITOLO IV - ALCUNE PROBLEMATICHE DELL'ISTITUTO.....</b>	<b>89</b>
1. Premessa .....	89
2. Il ravvedimento e l’evasione fiscale .....	89
3. Il ravvedimento e gli istituti deflativi .....	91
3.1. Gli istituti deflativi abrogati.....	91
3.2. Gli istituti deflativi vigenti.....	97
3.2.1. L’accertamento con adesione .....	98
3.2.2. L’acquiescenza .....	100
3.2.3. La conciliazione giudiziale .....	101
3.2.4. Il reclamo/mediazione.....	102
4. Il ravvedimento e la <i>voluntary disclosure</i> .....	106
<b>CONCLUSIONI .....</b>	<b>111</b>
BIBLIOGRAFIA .....	117
GIURISPRUDENZA .....	123
PRASSI.....	124

## INTRODUZIONE

Nel corso del presente lavoro di tesi sarà esaminato l'istituto del ravvedimento operoso nell'ordinamento tributario, soffermando l'attenzione in particolare sulle modifiche ad esso apportate nell'epoca più recente, ossia dalla Legge di Stabilità 2015 e dalla Riforma del sistema sanzionatorio.

Per poter analizzare quanto appena esposto è stato necessario innanzitutto uno studio delle disposizioni di legge, in continuo aggiornamento, per individuare come l'istituto sia stato modificato fino al giorno d'oggi; successivamente per una miglior interpretazione della materia sono stati utili gli articoli e le riviste di dottrina, le circolari dell'Agenzia delle Entrate, con le quali quest'ultima si è pronunciata sull'argomento in questione, oltre ad alcune sentenze della Cassazione.

Per comprendere meglio le modifiche è stato necessario effettuare prima un'analisi storica dell'istituto, perché sebbene solo dal 1997 sia stato possibile individuare una disposizione di legge che normasse l'istituto, già negli anni precedenti il contribuente poteva regolarizzare la propria posizione fiscale correggendo una dichiarazione precedentemente presentata non correttamente o presentandone una qualora questa non fosse stata presentata entro i termini stabili.

Tale lavoro è composto di quattro capitoli e, se nel quarto sono stati passati in rassegna alcuni aspetti problematici dell'istituto, i primi tre possono essere considerati con riferimento ad un ambito temporale suddiviso in tre porzioni: prima della riforma del 1997, dopo la Riforma del 1997, ed infine dopo le modifiche del 2015.

Inizialmente, nel primo capitolo, l'attenzione è stata posta sulle possibilità che le singole leggi d'imposta concedevano al contribuente per correggere le irregolarità commesse. Seppure l'anno di svolta fu il 1997, nel 1990 con la L. n. 408 venne modificato ed integrato quanto era previsto in ambito di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette. Fino al 1997 infatti, solamente per tali imposte era ammessa una correzione di quanto dichiarato, probabilmente perché erano quelle maggiormente diffuse e di conseguenza erano oggetto di maggiori violazioni. Tuttavia le leggi d'imposta, anche se integrate e modificate, prevedevano delle differenze con riferimento agli aspetti operativi e pratici per l'utilizzo del ravvedimento.

Il secondo capitolo è stato dedicato allo studio delle novità introdotte dal D. Lgs. n. 472 del 1997 perché, come anticipato, solo da quel momento fu possibile individuare, oltre ad una

norma organica che ricomprensse tutte le tipologie di imposte, un articolo rubricato come “Ravvedimento”. L’analisi dell’art. 13 è stata necessaria soprattutto per capire come l’utilizzo dell’istituto abbia subito variazione nel corso degli anni fino ai tempi più recenti.

Quanto modificato dalla Legge di Stabilità 2015 e dalla Riforma del sistema sanzionatorio, più marginalmente, è stato esposto nel terzo capitolo. Questo può essere considerato come il fulcro dell’intero lavoro perché in esso vengono analizzati gli aspetti positivi e negativi del cosiddetto “nuovo” ravvedimento. Se infatti prima della Legge di Stabilità rilevava la spontaneità del contribuente nel correggere la propria violazione, ed era necessario che questa avvenisse entro termini temporali ben stabili e non troppo ampi, l’istituto riformato concede la possibilità di regolarizzazione fino al termine di decadenza dell’attività accertatrice, limitatamente ai tributi amministrati dall’Agenzia. Di conseguenza vengono meno, per questi ultimi, le cause ostative che fino ad allora erano previste e che caratterizzavano la spontaneità del comportamento; perciò la Legge crea una sorta di discriminazione tra i contribuenti che intendono correggere una violazione relativamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e coloro che invece hanno commesso un illecito con riferimento ai tributi non gestiti dall’Agenzia. Prima della riforma la normativa era analoga per entrambe le tipologie di violazioni, viceversa il “nuovo” ravvedimento prevede che alcune disposizioni siano applicabili solamente alla prima tipologia di illecito.

Il capitolo considera anche ulteriori problematiche tipiche del ravvedimento. In primis l’impossibilità di effettuare il pagamento di quanto dovuto in forma rateale ed inoltre il fatto che per la determinazione del *quantum* il contribuente non può applicare l’istituto del cumulo giuridico. Infine si è fatto riferimento alla disciplina delle dichiarazioni integrative, che è stata modificata recentemente dal D. L. n. 193 del 2016, perché con l’ampliamento dei termini temporali per l’utilizzo del ravvedimento la dichiarazione integrativa è stata potenziata ed incentivata.

La L. n. 190 del 2014 fu emanata con l’obiettivo di modificare il rapporto tra il contribuente ed il Fisco, incentrandolo su maggior *tax compliance*, dialogo, fiducia e collaborazione reciproca allo scopo di incentivare il contribuente che avesse commesso un illecito a regolarizzare la propria posizione, o addirittura di metterlo nelle condizioni affinché possa adempiere correttamente alle obbligazioni fiscali fin dall’origine, senza commettere alcuna violazioni. Lo scopo era quindi quello di cercare una limitazione al fenomeno molto diffuso dell’evasione fiscale.

Tuttavia, il risultato di tale riforma sembra per lo più quello di concedere la correzione in qualunque momento, fissando come termine ultimo il termine di decadenza del potere di

accertamento, ed indipendentemente da alcuni avvenimenti che prima della riforma erano ostativi all'utilizzo dell'istituto. Inoltre la riforma sembra far trasparire che il fine ultimo del Legislatore sia l'esigenza di far cassa, ossia di ottenere un'entrata, presto o tardi che sia, spontaneamente o meno.

Nel quarto capitolo sono stati individuati ed analizzati alcuni aspetti problematici che hanno origine dalle novità esposte nel terzo capitolo. L'istituto, oltre a disincentivare la spontaneità della regolarizzazione che viene sostituita dalla mera volontarietà, crea distinzione tra contribuenti e non viene disincentivata l'evasione sul fatto, anzi l'incentivo sembra quello di rimanere nell'illegalità. Inoltre il potenziamento dell'istituto ha indotto il Legislatore ad abrogare, dal 2016, alcuni istituti deflativi che finivano per sovrapporsi al "nuovo" ravvedimento. Sono stati quindi analizzati gli strumenti deflativi ancora in vigore per comprendere quali alternative al ravvedimento possa avere un contribuente. Infine è stata analizzata la procedura della *voluntary disclosure* che, seppure faccia riferimento all'emersione dei capitali all'estero, presenta una logica simile a quella sottostante l'istituto del ravvedimento.

Nei primi tre capitoli, con riferimento alle distinte fasce temporali, si è ritenuto opportuno anche analizzare quale collegamento potesse avere il ravvedimento operoso utilizzato in ambito amministrativo con riferimento agli illeciti rilevanti anche ai fini penali. È stato quindi osservato cosa prevedevano in tal senso le singole leggi d'imposta nel primo capitolo, passando per un'analisi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000 nel secondo, fino alle modifiche ad esso apportate dalla Riforma del sistema sanzionatorio del 2015 nel terzo.



# **CAPITOLO I**

## **NOZIONE E RAGION GIUSTIFICATRICE**

### **DELL'ISTITUTO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La progressiva introduzione dell'istituto nell'ordinamento tributario. – 2.1. Nell'imposta sul valore aggiunto. – 2.2. Nelle imposte dirette. – 3. La dichiarazione integrativa. – 4. Le cause ostative. – 5. Il paradigma penalistico. – 6. Prime conclusioni.

#### **1. PREMESSA**

In questo capitolo sarà esaminata la Legge n. 408 del 1990 e le modifiche da essa apportate ma, per comprendere meglio quanto si dirà successivamente è doveroso capire lo scenario sul quale sono intervenute le successive riforme. Infatti, il sistema sanzionatorio in vigore negli anni '90 era profondamente diverso da quello attuale.

In tale periodo il testo disciplinante le sanzioni amministrative tributarie era la Legge n. 4 del 1929 che prevedeva, oltre alle sanzioni accessorie, come sanzioni principali la pena pecuniaria e la soprattassa. La principale distinzione tra le due fattispecie di sanzioni era che la prima aveva un carattere risarcitorio, ed era stabilita tra un valore minimo ed uno massimo; viceversa la seconda, determinata in misura fissa proporzionalmente al tributo, era di natura afflittiva. Inoltre, la pena pecuniaria veniva generalmente irrogata per le violazioni di obblighi funzionali alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta, mentre la soprattassa veniva collegata al tardivo od omesso versamento di imposte precedentemente dichiarate in modo corretto.

Sebbene inizialmente la soprattassa fosse considerata come un risarcimento forfetario del danno arrecato, nel 1961 la Legge n. 29 introdusse gli interessi di mora come tipica sanzione risarcitoria; di conseguenza per evitare che ci fosse una duplicazione delle funzioni è stato stabilito che la soprattassa avesse funzione afflittiva. Si arrivò ad una soluzione simile perché altrimenti, il contribuente avrebbe dovuto risarcire il danno arrecato all'Erario sia con il versamento della soprattassa che con gli interessi moratori; l'Amministrazione si sarebbe quindi trovata in una posizione privilegiata rispetto ad un normale creditore. Inoltre, con la sentenza n. 58 del 1968, la Corte Costituzionale specificò che la soprattassa non poteva considerarsi come

sanzione civile<sup>1</sup> perché non era commisurata al ritardo dell'inadempimento; viceversa doveva ritenersi amministrativa perché aveva lo scopo di stimolare la diligenza del contribuente<sup>2</sup>.

È stato poi dibattuto se la sopratassa fosse da considerarsi autonoma rispetto alla pena pecuniaria o una sorta di accessorio ad essa. Inizialmente era irrogata in via accessoria, successivamente invece venne comminata autonomamente.

## 2. LA PROGRESSIVA INTRODUZIONE DELL'ISTITUTO NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

Nel 1990, con la Legge n. 408, venne introdotto nell'ordinamento tributario italiano, in ambito di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, l'istituto del ravvedimento operoso; e da quel momento fu consentito al contribuente di apportare integrazioni alle dichiarazioni precedentemente presentate, correggendo gli errori o le omissioni attraverso una dichiarazione successiva. Tale norma oltre a delineare un nuovo rapporto tra il contribuente ed il Fisco, fondato su maggior dialogo e "perdono" fiscale, implicò una svolta a cui il sistema tributario era obbligato per contrastare i controlli poco efficienti in sede accertativa. La riforma era volta a dissuadere i contribuenti dalla tentazione di approfittare della bassa probabilità di essere sottoposti ad accertamento<sup>3</sup>.

Lo strumento aveva lo scopo di favorire, mediante un alleggerimento delle pene, il pentimento dell'autore dell'illecito inducendolo ad attivarsi spontaneamente per rimuovere il comportamento antiggiuridico. Si trattava quindi di un istituto ispirato da una logica premiale negativa perché parallelamente al comportamento spontaneo del contribuente sussisteva la rinuncia alla potestà punitiva da parte dell'Amministrazione<sup>4</sup>.

Per la verità, già precedentemente, nelle singole leggi di imposta erano previsti particolari trattamenti di riduzione delle sanzioni qualora il contribuente si adoperasse per correggere le violazioni commesse. In modo particolare, l'art. 14 della Legge del 1990 modificò ed integrò le disposizioni contenute nei decreti presidenziali n. 633 del 1972 e 600 del 1973, in ambito rispettivamente di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette.

---

<sup>1</sup> Si veda DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, dove è specificato come le sanzioni tributarie non penali fossero distinte in sanzioni amministrative punitive e sanzioni civili. Se le prime, a carattere afflittivo, erano volte ad impedire e prevenire la commissione della violazione; le seconde, agendo sul piano patrimoniale, avevano funzione riparatoria, ossia di "restaurare l'equilibrio patrimoniale turbato dall'inosservanza della norma".

<sup>2</sup> GIOVANNINI A., *Evoluzione della natura giuridica della sopratassa*, in Dir. Prat. Trib., 1990, I, 37.

<sup>3</sup> LUPI R., *Il "ravvedimento operoso" nelle imposte dirette e nell'iva*, in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 20.

<sup>4</sup> DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè Editore, 1993, 187.

## 2.1. NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

È innanzitutto da considerare come in tale periodo non fosse prevista una dichiarazione unica contenente la dichiarazione Iva e la dichiarazione dei redditi, come invece è previsto attualmente<sup>5</sup>. Per tale motivo era ragionevole scindere le due dichiarazioni e l'esistenza dell'istituto nelle singole leggi d'imposta. Sarà ora esaminato l'istituto in ambito di imposta sul valore aggiunto, e successivamente quello in ambito delle imposte dirette. Tale scelta è stata assunta perché l'istituto deriva da fattispecie di regolarizzazione già presenti nel disposto normativo Iva; infatti già l'art. 48 del D.P.R. n. 633 prevedeva delle fattispecie che la L. n. 408 del 1990 ha provveduto a confermare ed integrare, inserendosi in un sistema di regolarizzazione già vigente e collaudato, visto che gli adempimenti in tale ambito erano maggiormente complessi ed articolati rispetto a quelli stabiliti in ambito di imposte dirette<sup>6</sup>. In quest'ultimo, ma si vedrà meglio nel successivo paragrafo, il D.P.R. n. 600, pur prevedendo come ammissibile la rettifica della dichiarazione, non presumeva una normativa che la regolasse e delle attenuazioni al regime sanzionatorio.

L'istituto fu previsto, tanto nell'imposta sul valore aggiunto quanto in ambito di imposte dirette, perché erano le imposte maggiormente frequenti e il legislatore aveva l'intenzione di limitare l'evasione e concedere al contribuente la possibilità di prevenire, o estinguere, la lite tributaria, nel rispetto del principio del contraddittorio nel processo tributario, non solamente nella fase di accertamento, di fatto poco efficace, bensì anche nella fase di controllo della dichiarazione.

Come anticipato, un trattamento sanzionatorio capace di premiare il contribuente che, una volta commessa la violazione tributaria, spontaneamente regolarizzasse la propria posizione fiscale, poteva essere ravvisato già nel primo comma dell'art. 48 del D.P.R. n. 633 del 1972. In ambito di imposta sul valore aggiunto era prevista, nella prima parte dell'originario articolo, la regolarizzazione di omissioni o irregolarità relative ad operazioni imponibili versando, contestualmente<sup>7</sup> all'adempimento spontaneo, una soprattassa in misura proporzionale all'imposta in luogo della pena pecuniaria.

---

<sup>5</sup> L'art. 7 del D. Lgs. n. 241 del 1997 disciplina quanto segue: "I contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, obbligati alla presentazione della dichiarazione dei redditi, della dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e di quella del sostituto d'imposta, qualora abbiano effettuato ritenute alla fonte nei riguardi di non più di dieci soggetti, devono presentare la dichiarazione unificata annuale".

Anche l'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998 prevede che i soggetti con periodo d'imposta che coincide con l'anno solare tenuti all'invio della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione unificata, ossia il modello UNICO, rilevante sia per le imposte sui redditi che per l'imposta sul valore aggiunto.

<sup>6</sup> GIONTELLA M., *Brevi cenni sull'introduzione dell'istituto della regolarizzazione della dichiarazione di imposte sul reddito e sulle modifiche alla regolarizzazione delle operazioni agli effetti dell'Iva*, in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 154.

<sup>7</sup> Nel caso in cui il versamento della soprattassa non avvenisse contestualmente alla presentazione della dichiarazione veniva irrogata la sanzione in misura ordinaria. L'obbligo di contestualità del versamento della soprattassa e della presentazione della dichiarazione, venne introdotto in un secondo momento, ossia con il D.L. n.

Si nota subito come, parlando di operazioni imponibili e di relative violazioni, il campo d'azione sia molto vasto, potendo assorbire violazioni di obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione e versamento. La soprattassa, che andava aumentando all'aumentare del periodo intercorso tra commissione della violazione e regolarizzazione della stessa, era prevista nella misura del 5 per cento, se il comportamento volto ad eliminare l'irregolarità era posto in essere entro trenta giorni dalla scadenza del termine per la liquidazione periodica; oppure del 20 per cento, se la regolarizzazione avveniva entro trenta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale. Era previsto infatti che le dichiarazioni Iva fossero considerate valide se presentate entro trenta giorni dalla scadenza del termine; viceversa se tale termine non fosse rispettato la dichiarazione era da considerarsi omessa.

La norma è stata poi modificata, introducendo un margine temporale più ampio, dall'art. 14 della Legge n. 408 del 1990, che permise di regolarizzare la violazione entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo versando una soprattassa pari al 40 per cento. Fu poi apportata un'ulteriore modifica, un anno più tardi, con l'art. 1, comma 10, del Decreto Legge n. 417, il quale dispose la possibilità di regolarizzare la violazione entro il termine di presentazione della dichiarazione per il secondo anno successivo, con la corresponsione di una soprattassa pari al 60 per cento.

Nello stesso anno anche l'art. 4 della Legge n. 413 ha integrato l'art. 48 ma con riferimento ai corrispettivi indicati nella dichiarazione annuale e non registrati; in questo caso era previsto che non ci fosse applicazione né della soprattassa né della pena pecuniaria, qualora prima di presentare la dichiarazione si fosse provveduto a versare almeno un decimo dei corrispettivi non registrati.

Originariamente l'art. 48 oltre a considerare le violazioni relative a operazioni imponibili disciplinava, nella seconda parte, anche le violazioni che non davano luogo a rettifiche o accertamenti d'imposta, senza però prevedere l'applicazione delle soprattasse in luogo alle pene pecuniarie. Tali violazioni, cosiddette formali, potevano essere regolarizzate entro trenta giorni dal relativo termine di scadenza per le liquidazioni periodiche d'imposta, beneficiando della riduzione delle pene pecuniarie ad un quinto; o entro i trenta giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, beneficiando della riduzione alla metà.

---

330/1994. Precedentemente, infatti, sul contribuente gravava solamente l'obbligo di regolarizzare spontaneamente la violazione e la riduzione della sanzione spettava indipendentemente dal versamento avvenuto; inoltre la soprattassa poteva essere applicata anche in sede di accertamento da parte dell'Ufficio. (Si veda FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Considerazioni sul "ravvedimento operoso" ex art. 14, della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, in Boll. Trib., 1995, XXI, 1543 e D'ANDREA F.M. e FANELLI R., *Il nuovo ravvedimento operoso non è retroattivo*, in Corr. Trib., 1995, XXVI, 1827.)

La seconda parte della disposizione venne modificata con la Legge n. 408 del 1990, che introdusse la riduzione a due terzi delle pene pecuniarie qualora la regolarizzazione fosse effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione per il successivo anno, e l'anno seguente dal Decreto Legge n. 417. In quella sede venne integrata la norma concedendo la possibilità di regolarizzazione fino al termine di presentazione della dichiarazione per il secondo anno successivo con riduzione della pena a tre quarti.

Come si evince da quanto esposto, fino al 1990, un siffatto trattamento premiale era previsto solamente in materia dell'imposta sul valore aggiunto.

## 2.2. NELLE IMPOSTE DIRETTE

Nell'ambito delle imposte dirette l'introduzione dell'istituto avvenne nel 1990, mediante l'art. 14 della Legge n. 408 che integrò gli articoli 9 e 52 del D.P.R. n. 600 del 1973, con lo scopo di correggere infedeltà o incompletezza della dichiarazione presentata e con l'obiettivo, anche in questa sede, di estinguere il contenzioso, limitare l'evasione e risparmiare risorse. Prima di tale data infatti, pur essendo ammissibile la rettifica delle dichiarazioni dei redditi, non esisteva una normativa per le dichiarazioni integrative, le regolarizzazioni e per il regime premiale conseguente.

È quindi utile considerare la differenza tra dichiarazione infedele e dichiarazione incompleta. L'infedeltà si integra quando un reddito netto non viene indicato nell'ammontare esatto; viceversa l'incompletezza è caratterizzata da una completa omissione di una fonte reddituale e si tratta di evasione totale di una categoria di reddito. Di conseguenza le pene pecuniarie irrogate erano rispettivamente da una a due volte o da due a quattro volte dell'imposta non dichiarata. Era quindi maggiormente incentivato all'istituto del ravvedimento il contribuente incorso in una dichiarazione incompleta, piuttosto che infedele, perché la soprattassa veniva commisurata alla maggior imposta dovuta<sup>8</sup>.

L'art. 9 integrato prevedeva la possibilità di correggere errori od omissioni presentando una dichiarazione successiva, integrativa appunto, entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo, a condizione che non fossero iniziati accessi, ispezioni o verifiche, che la violazione non fosse stata constatata o che non fossero stati notificati inviti e richieste disciplinati dall'art. 32<sup>9</sup>. La motivazione della preclusione era da

---

<sup>8</sup> FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Considerazioni sul "ravvedimento operoso" ex art. 14, della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, cit., 1543.

<sup>9</sup> In ambito di violazioni già constatate sembrava farsi riferimento non solamente alle constatazioni "esterne", presso i contribuenti, bensì anche a quelle svoltesi in ufficio, a tavolino, indipendentemente dal fatto che il processo verbale di constatazione fosse stato notificato. Questa tesi, contraria rispetto a quella fino ad allora condivisa,

rintracciarsi nella volontà di premiare il comportamento attivo del contribuente e non permettergli di utilizzare il regime “di beneficio” qualora l’amministrazione avesse già individuato e constatato la violazione. In tal caso infatti l’istituto non genererebbe alcuna utilità all’amministrazione stessa. Le cause ostative qui menzionate verranno meno, con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, a partire dal 2015 mediante le novità previste dalla Legge di Stabilità<sup>10</sup>.

Le persone fisiche, imprese familiari, società di persone, associazioni fra professionisti e società potevano esercitare la facoltà di integrare le dichiarazioni dei redditi originariamente presentate, anche con riferimento alla disposizione dell’art. 9 previgente alla modifica; tuttavia il termine di decadenza, previsto in un mese dalla scadenza del termine con riduzione della pena pecuniaria ad un quarto, era molto breve cosicché la facoltà concessa non fu apprezzata molto. Il “nuovo” art. 54, invece, prevedeva il regime sanzionatorio ed in particolare la possibilità di presentare dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il successivo periodo d’imposta, con applicazione della sopratassa, sostitutiva della pena pecuniaria, nella misura del 30 per cento della maggior imposta. Inoltre il comma aggiuntivo definiva la possibilità di corrispondere una sopratassa pari al 15 per cento se la maggior imposta, risultante dall’integrativa, veniva versata precedentemente alla presentazione della dichiarazione integrativa, nei termini previsti per gli acconti<sup>11</sup>. Infine, era prevista una sopratassa del 60 per cento qualora la dichiarazione integrativa fosse presentata entro il termine per la dichiarazione del secondo periodo d’imposta successivo.

L’art. 14 della legge n. 408 del 1990 che da un lato modificò la seconda parte dell’art. 48 con riferimento alle violazioni formali in ambito Iva, d’altro lato non ha previsto la regolarizzazione delle stesse in ambito di imposte dirette ma, tale esclusione, sembrerebbe essere contraria alle finalità della disciplina, ossia quelle di limitare l’evasione e ridurre il contenzioso. Sebbene ciò, la lacuna è da considerare di minor gravità se si considera che nel terzo comma dell’art. 54 era prevista una riduzione della pena pecuniaria, ad un quarto, se la violazione era stata posta in essere per l’inosservanza di un termine ed entro trenta giorni si fosse provveduto alla correzione, considerando sempre la condizione che la violazione non doveva essere già constatata.

---

implicava la possibilità che il contribuente si attivasse per ravvedersi ma scoprisse solamente in un secondo momento di non poterne usufruire perché la violazione era già stata constatata nell’occasione di una verifica a tavolino.

<sup>10</sup> Tale aspetto verrà ampiamente esaminato nel capitolo 3.

<sup>11</sup> Ossia entro il termine previsto il versamento dell’acconto d’imposta dell’anno successivo a quello in cui l’errore era stato commesso.

### 3. LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Il legislatore nel modificare la normativa in ambito di imposta sul valore aggiunto, con la Legge n. 408 del 1990 e successive, non precisò se per porre correzione alle violazioni commesse fosse sufficiente integrare la dichiarazione già presentata o fosse necessario presentare una nuova dichiarazione. Tali dubbi sussistevano perché in ambito di imposta sul valore aggiunto, a differenza di quanto successe in ambito di imposte dirette<sup>12</sup>, il legislatore si limitò a stabilire i termini entro cui poter regolarizzare gli illeciti e le rispettive soprattasse da corrispondere, senza precisare alcunché in riferimento alle modalità operative. Il fatto che nella normativa Iva non fosse menzionata la dichiarazione integrativa poteva indurre ad interpretare la norma per analogia con quella delle imposte dirette, ritenendo necessaria l'integrazione della dichiarazione per la regolarizzazione degli illeciti. Tuttavia l'interpretazione corretta non sembrava quella.

È da considerare, a tal proposito, che la normativa prevista per le correzioni dell'imposta sul valore aggiunto non permetteva che la dichiarazione annuale fosse presentata una seconda volta per apportare delle modifiche. Era invece previsto che le regolarizzazioni facenti riferimento a precedenti periodi venissero indicate tra le operazioni dell'anno in corso, escludendo quindi la presentazione di una dichiarazione integrativa. La teoria più consona in questa sede sembrava quindi quella che il ravvedimento si perfezionasse senza la necessità di una dichiarazione integrativa rispetto all'originaria<sup>13</sup>. Al giorno d'oggi con la dichiarazione unica il problema potrebbe considerarsi superato dal momento che dichiarazione Iva e dichiarazione dei redditi non sono più scindibili confluendo nella medesima dichiarazione unica, di conseguenza questa risulterà infedele anche per una violazione commessa in uno solo dei due ambiti.

Inoltre la dichiarazione integrativa poteva essere presentata solamente da coloro i quali avevano già presentato regolarmente la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta, viceversa la possibilità era preclusa a coloro che avevano ommesso di presentarla.

L'art. 54, comma 5, del D.P.R. 600/1973, facendo riferimento a dichiarazione integrativa e non sostitutiva, definiva la prima come successiva ad una valida dichiarazione precedentemente presentata ed implicava l'autoliquidazione della soprattassa; cosa diversa era invece la dichiarazione tardiva, ossia presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni dal termine entro il quale la dichiarazione doveva essere presentata. Inoltre, anche qualora la dichiarazione base fosse stata presentata con un ritardo inferiore ai trenta giorni – c.d. tardiva – era allo stesso modo ammesso l'utilizzo del ravvedimento, beneficiando del trattamento premiale; di fatto il

---

<sup>12</sup> Come precedentemente osservato nel paragrafo 1.2.

<sup>13</sup> FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Considerazioni sul "ravvedimento operoso" ex art. 14, della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, cit., 1543.

presupposto per presentare l'integrativa era che fosse stata presentata precedentemente e validamente una dichiarazione, anche se tardiva. Nel caso contrario si parlava di dichiarazione omessa, ossia la dichiarazione base presentata con ritardo superiore ai trenta giorni, che era considerata non integrabile. Non era quindi possibile integrare una dichiarazione non presentata precedentemente, perché di fatto sarebbe venuto meno il presupposto per l'integrazione. Se invece la dichiarazione fosse stata presentata puntualmente o con ritardo non superiore ad un mese dalla scadenza, parlandosi di dichiarazione "tardiva" e non omessa, era possibile apporvi integrazioni<sup>14</sup>. Attualmente, invece, il termine che permette la differenziazione tra dichiarazione tardiva ed omessa, quindi non più integrabile, è di trenta giorni dal momento in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione in ambito di Iva e novanta giorni per le dichiarazioni delle imposte dirette<sup>15</sup>.

Un'ulteriore differenza la si nota con riferimento alla contestualità del versamento della sopratassa: da un lato, in ambito di imposta sul valore aggiunto, era previsto che la sopratassa venisse corrisposta contestualmente alla presentazione della dichiarazione; dall'altro invece, in ambito di imposte dirette, era sufficiente la mera presentazione della dichiarazione integrativa senza che alcuna contestualità fosse rilevante. L'obbligo del versamento contestuale implicava il rispetto del comportamento del contribuente onesto e, parallelamente, lo Stato aveva la possibilità di raccogliere nell'immediato quanto gli era stato precedentemente sottratto. Tuttavia l'obbligo di contestualità poteva generare un aspetto negativo. Era infatti più probabile che fosse il contribuente autore di irregolarità in ordine alle imposte dirette a porvi rimedio spontaneamente; viceversa colui che aveva commesso un illecito in ambito di imposta sul valore aggiunto doveva considerare, nel momento di ravvedersi, l'obbligo di versare la sopratassa contestualmente alla presentazione della dichiarazione. Con riferimento al periodo in questione, eccetto la contestualità, nulla è detto con riferimento alle possibili modalità di pagamento per poter usufruire dell'istituto. Oggi, ma si vedrà meglio nei successivi capitoli, la contestualità è generalizzata ad entrambi gli ambiti impositivi, nel rispetto delle esigenze di sistematizzazione ed omogeneizzazione previste dal D. Lgs. n. 472 del 1997, e non è ammesso il pagamento rateizzato di quanto dovuto.

---

<sup>14</sup> La dichiarazione dei redditi è definita come una "dichiarazione di scienza" con riferimento ai dati ed alle notizie che lo stesso contribuente comunica al Fisco. Di conseguenza la dichiarazione dei redditi è rettificabile e irrimediabile. È infatti ammessa la sostituzione con una dichiarazione successiva, fino al termine ultimo di presentazione della dichiarazione; ma una volta decorso il termine di presentazione fa fede l'ultima dichiarazione presentata. (FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Considerazioni sul "ravvedimento operoso" ex art. 14, della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, cit., 1543.)

<sup>15</sup> Tale aspetto sarà approfondito nei successivi capitoli.

#### 4. LE CAUSE OSTATIVE

L'art. 48 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevedeva la possibilità di corrispondere percentuali di soprattasse direttamente proporzionali alla rapidità di regolarizzazione, o di riduzioni di pene pecuniarie, purché le violazioni non fossero già state constatate o non fossero iniziate ispezioni o verifiche con riferimento all'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972<sup>16</sup>. Lo scopo delle preclusioni era quello di ottenere la regolarizzazione spontanea delle violazioni, anziché indurre il contribuente a porvi rimedio. Permettere al contribuente di eliminare gli effetti del comportamento anti giuridico per impulso dell'attività di controllo già iniziata da parte del Fisco, sarebbe stato contrario alla finalità dell'istituto. Il legislatore decise di prevedere delle cause ostative all'applicazione dello strumento per evitare comportamenti di comodo degli evasori, che viceversa ne rimarrebbero premiati a danno dell'Amministrazione che aveva già scoperto l'illecito. Anche in questa sede bisogna rammentare che se fino al 2014 la spontaneità era rilevante, attualmente è sufficiente la volontarietà, relativamente ai tributi amministrati dall'Agenzia; con riferimento a quest'ultimi sono infatti eliminate le cause ostative che fino ad allora erano previste<sup>17</sup>.

In ambito di imposte dirette invece, l'art. 9 del D.P.R. n. 600 del 1973, disciplinava la possibilità di correggere errori ed omissioni a condizione che non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche, che la violazione non fosse già stata constatata e che non fossero stati notificati inviti e richieste disciplinati dall'art. 32.

Si nota come le singole leggi d'imposta prevedessero preclusioni differenti in ambito di imposte dirette ed in sede di imposta sul valore aggiunto, ed in particolar modo erano maggiormente rigorose le preclusioni previste per le prime piuttosto che per le seconde. L'art. 48 infatti non ricomprendeva, nel novero degli atti preclusivi, la notifica al contribuente di inviti e richieste. Di conseguenza, il contribuente che aveva commesso violazioni in ambito di imposta sul valore aggiunto ed al quale fosse stato inviato un questionario, disciplinato dall'art. 51 del D.P.R. 633/1972, poteva utilizzare l'istituto perché in tale ambito la preclusione non operava.

#### 5. IL PARADIGMA PENALISTICO

Da quanto detto può derivare qualche dubbio relativamente alla natura dell'istituto in questione, soprattutto perché, seppure sia noto con l'espressione di "ravvedimento operoso", l'utilizzo

---

<sup>16</sup> DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., 187.

<sup>17</sup> L'argomento è approfondito nel terzo capitolo.

sembra improprio anche per il fatto che la L. n. 408 non lo menziona espressamente<sup>18</sup>. L'utilizzo tipico del ravvedimento operoso è infatti in ambito penale, nel quale configura un'ipotesi di attenuazione della pena.

Nel diritto penale il ravvedimento operoso era concepito come l'istituto con il quale il soggetto che ha commesso il reato, e quindi posto in essere una condotta criminosa, si attivi per impedirne l'evento. L'art. 56, comma 4<sup>19</sup>, del C.P., che è la norma di riferimento, permetteva infatti l'applicazione della pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo fino alla metà, se il soggetto colpevole si attivava volontariamente per impedire l'evento. In tal senso si parlava di recesso attivo o pentimento operoso, che operavano come attenuazione di pena, fattispecie diverse dalla desistenza volontaria disciplinata dall'art. 56, comma 3<sup>20</sup>. Quest'ultimo infatti, che configurava una causa estintiva del delitto tentato, e quindi esclusione della punibilità, prevedeva l'irrogazione della sola pena per gli atti compiuti, se di per sé costituivano un reato diverso, qualora il soggetto colpevole avesse posto volontariamente fine alla condotta criminosa prima che potesse considerarsi compiutamente realizzata. Perciò, continua a sussistere la punibilità per il reato diverso che eventualmente era stato integrato dagli stessi atti. Se nel caso precedente era necessario che l'evento scaturisse da un'azione commessa e portata a compimento venisse impedito, la desistenza volontaria implica che il soggetto desista dal tentativo di portare a compimento una determinata azione. Si potrebbe quindi considerare il recesso attivo in relazione al tentativo compiuto e la desistenza volontaria con riferimento al tentativo incompiuto. Si tratta, sia nel primo che nel secondo istituto, di un ripensamento del soggetto, e non necessariamente deve corrispondere a resipiscenza o pentimento. La causa psichica può essere qualsiasi ma rileva, in entrambi i casi, la volontarietà del comportamento, in quanto non deve sussistere una co-azione esterna che imponga l'abbandono dell'attività intrapresa<sup>21</sup>. La volontarietà deve quindi, in questa sede, essere intesa come spontaneità del comportamento, a differenza di quanto si dirà nel terzo capitolo dove viene meno la spontaneità in senso stretto e rileva la volontarietà perché le cause preclusive vengono meno. Con questo si vuole intendere che il soggetto deve aver avuto la ragionevole ed obiettiva possibilità di proseguire nell'impresa, ma abbia deciso di porre in essere una "contro-decisione". Tali istituti erano stati pensati come incentivi affinché una pericolosità già in atto potesse essere bloccata

---

<sup>18</sup> TRAVERSI A., *Osservazioni in tema di ravvedimento operoso, sanatoria e altre cause di...agevolazione fiscali*, in *Il Fisco*, 1991, XX, 3316.

<sup>19</sup> Art. 56, comma 4, C.P.: "Se il colpevole volontariamente impedisce l'evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato diminuita da un terzo alla metà".

<sup>20</sup> Art. 56, comma 3, C.P.: "Se il colpevole volontariamente desiste dall'azione soggiace soltanto alla pena per gli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sé un reato diverso".

<sup>21</sup> MARINUCCI G. e DOLCINI E., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, 2015, 413.

dal soggetto che si trova nelle migliori condizioni per neutralizzare il pericolo insorto essendone, con il proprio comportamento, la causa.

Confrontando i trattamenti offerti qualora un soggetto metta in atto uno o l'altro istituto, il vantaggio maggiore si individua in sede di desistenza volontaria, infatti è esclusa la punibilità. Sembra che il maggior beneficio sia ricollegabile al fatto che il pericolo realizzato, nel momento in cui il soggetto desiste dalla condotta, sia meno sviluppato intervenendo in un momento precedente dell'esecuzione criminosa. Conseguentemente le probabilità di successo sono maggiori. D'altra parte, l'utilizzo del recesso attivo è meno vantaggioso perché avviene in un successivo momento e con una minor probabilità di successo; con riferimento a tali aspetti sembra che il legislatore abbia voluto incentivare, prevedendo un maggior beneficio, la desistenza volontaria. Tuttavia, è da considerare che l'impegno personale richiesto dal soggetto per impedire l'evento è maggiore perché è necessario adoperarsi e non è sufficiente cessare semplicemente la condotta., come invece accade nella desistenza volontaria<sup>22</sup>.

Dopo aver brevemente analizzato i due istituti penali, e come detto precedentemente, il ravvedimento in ambito amministrativo sembra assomigliare maggiormente al recesso attivo che è configurato come circostanza attenuante del delitto tentato<sup>23</sup>, e si concretizza nell'incentivare il colpevole ad abbandonare la condotta criminosa, convincendolo a ripensarci e a non persistere nella consumazione del reato, impedendone le conseguenze, ossia l'evento. Finora però è stato menzionato solamente il ravvedimento operoso ante-delitto, o più precisamente con riferimento al delitto tentato. Diverso è invece il ravvedimento che viene attivato successivamente al perfezionarsi del reato, disciplinato dall'art. 62 C.P., n. 6<sup>24</sup>, consistente nella riparazione, prima del giudizio, dell'intero danno mediante il risarcimento e quando possibile anche la restituzione; oppure nella rimozione spontanea, o almeno attenuazione, delle conseguenze dannose e pericolose scaturenti dal reato. L'istituto analizzato in questa sede fa riferimento agli illeciti, spesso di pura condotta, che implicano un evento già posto in essere nel momento in cui il contribuente si attiva per ravvedersi. Di fatto quindi, l'istituto in ambito amministrativo tributario, piuttosto che con il recesso attivo, sembra avere caratteristiche maggiormente analoghe all'istituto utilizzabile *post-delictum* in ambito penale. In sede amministrativa, a differenza di quella penale, non rileva il tentativo perché questo non

---

<sup>22</sup> PALAZZO F., *Corso di diritto penale, parte generale*, quarta edizione, Torino, 2013, 485.

<sup>23</sup> L'art. 56 è infatti rubricato "Delitto Tentato".

<sup>24</sup> Art. 62 C.P.: "Attenuano il reato le circostanze seguenti: 6) l'aver, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante la restituzione; o l'essersi, prima del giudizio e fuori dal caso previsto nell'ultimo capoverso dell'art. 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato".

può essere configurato fino al momento della presentazione della dichiarazione e quindi è inscindibile dal compimento di una violazione.

In ambito penale così come nell'amministrativo l'istituto opera come attenuante, così come desumibile dall'art. 62 C.P. e dall'art. 48, comma 1, del D.P.R. 633/1972 che cita le "circostanze attenuanti ed esimenti", nei confronti rispettivamente degli illeciti penali ed amministrativi; ma se l'illecito amministrativo, regolarizzato mediante ravvedimento, integra anche un illecito penale, nei confronti di quest'ultimo costituisce una causa di non punibilità. Tale aspetto è disciplinato dal comma 5, art. 14 della L. n. 408, secondo il quale la presentazione della dichiarazione integrativa<sup>25</sup> e la regolarizzazione degli adempimenti<sup>26</sup> escludono la punibilità per i reati previsti dalla L. n. 516 del 1982. La causa di non punibilità sembrava riferirsi alle ipotesi di omessa fatturazione e annotazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, di omessa annotazione ai fini dell'imposta sui redditi e alle ipotesi di frode fiscale, a condizione che non ci sia stato alcun intervento dell'Amministrazione, della Guardia di Finanza o del giudice penale<sup>27</sup>. Successivamente, il D. L. n. 330 del 1994, art. 1 comma 3, riformulando l'art. 48 del D.P.R. n. 633, aveva previsto che in ambito di imposta sul valore aggiunto la causa di non punibilità non fosse circoscritta ai reati previsti dalla L. n. 516, bensì che fossero ricompresi anche i reati previsti da altre disposizioni legislative<sup>28</sup>.

Fino al 1997, però, non si individua una norma generale disciplinante il ravvedimento, di conseguenza solo nel 2000 con l'emanazione del D. Lgs. n. 74, in particolare l'art. 13<sup>29</sup>, è possibile individuare esplicitamente le conseguenze del ravvedimento in ambito penale successivamente alla regolarizzazione di un illecito amministrativo, perché come già spiegato, con la L. 408 si faceva riferimento solamente alla dichiarazione integrativa ed alla regolarizzazione di adempimenti.

## 6. PRIME CONCLUSIONI

Giungendo a delle conclusioni si può parlare di ravvedimento operoso "vero e proprio" solamente dal 1990, momento nel quale è stato introdotto negli articoli precedentemente menzionati il riferimento alla dichiarazione integrativa.

La stessa Legge n. 408 ampliò il termine per l'attuazione dell'istituto nell'ambito Iva, adeguandolo a quello previsto per le imposte dirette; fino ad allora l'ambito temporale per la

---

<sup>25</sup> Art. 9 D.P.R. n. 600/1973.

<sup>26</sup> Art. 48 F.P.R. n. 633/1972.

<sup>27</sup> FALCONE G., *Una nuova causa di non punibilità nel diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 1991, XI, 1778-1782.

<sup>28</sup> ASSUNTA C. e MARRA A., *Ravvedimento Iva con conseguenze penali*, in *Il Fisco*, 1998, XXXIV, 11175.

<sup>29</sup> Questo aspetto sarà esaminato nel successivo capitolo.

regolarizzazione era maggiore per le imposte dirette, ed era giustificabile per la maggior ampiezza dei termini decadenziali previsti per la notifica degli avvisi di accertamento<sup>30</sup>, rispetto ai corrispondenti termini in ambito Iva<sup>31</sup>. Il termine temporale in sede Iva venne poi ampliato nel 1991, con il Decreto Legge n. 417, fino al termine di presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d'imposta successivo.

L'istituto giuridico del ravvedimento operoso venne introdotto per permettere il ripristino *ex-post* della legalità precedentemente violata, con lo scopo di favorire il "pentimento" dell'autore dell'illecito fornendo riduzioni delle pene, e implicava il risparmio di energie amministrative da parte del Fisco.

Era quindi necessario che il contribuente stesso, riconosciuto l'errore, si attivasse per rimuovere il comportamento con il quale la disposizione era stata violata.

D'altra parte, la Legge n. 408 del 1990 era particolarmente innovativa per l'epoca in ambito di imposte dirette. Fino ad allora infatti, era ammissibile la rettifica della dichiarazione, ma non era presente un'apposita normativa circa le dichiarazioni integrative.

L'introduzione dell'istituto aveva lo scopo di indurre all'autoliquidazione della soprattassa e si potrebbe parlare di una sorta di definizione in via breve nella quale all'autoliquidazione dell'illecito corrispondeva l'applicazione della soprattassa in luogo alla pena pecuniaria. Per la verità, pur potendo assimilare l'istituto ad una forma di definizione in via breve, bisogna tenere in considerazione la profonda differenza tra le due fattispecie. Se da un lato la definizione in via breve presuppone un atto di constatazione delle violazioni, dall'altro l'autoliquidazione da ravvedimento presupponeva che un atto simile non fosse stato notificato, precludendone altrimenti l'utilizzazione. Inoltre la riduzione delle pene doveva essere collegata tanto alla regolarizzazione della violazione quanto al versamento delle maggiori imposte e delle soprattasse dovute. Di fatto quindi, se non venivano versate maggior imposta dovuta e soprattassa il regime era da considerarsi inapplicabile.

Alla luce di quanto detto sembrava particolarmente sconveniente la normativa sul ravvedimento differenziata tra quella relativa all'imposta sul valore aggiunto e quella concernente le imposte dirette; per tale motivo nel 1997, come si vedrà nel successivo capitolo, è stata introdotta una normativa che non implicasse differenze di trattamento e che disciplinasse l'istituto, post-delitto, in termini generali. In tal modo, senza far riferimento ai singoli articoli dei decreti regolatori delle diverse imposte, è possibile l'applicazione in tutti i frammentati sistemi sanzionatori.

---

<sup>30</sup> Art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973.

<sup>31</sup> Art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il contribuente, prima del 1997, si trovava spesso a non essere incentivato ad eliminare la condotta illecita per il fatto che in altri microsistemi, pur essendo previste fattispecie simili, queste di fatto si concretizzavano in mere attenuanti dell'illecito, implicanti disparità nel trattamento e la mera quantificazione della pena pecuniaria. Ciò detto comportava che la pena pecuniaria non venisse trasformata in soprattassa e di conseguenza la violazione era considerata nell'ambito della recidiva e delle pene accessorie. È da considerare infatti, come già anticipato, che l'istituto del ravvedimento operoso permette l'applicazione della soprattassa, in luogo alla pena pecuniaria, con riferimento ad un illecito unico, non rilevante ai fini della recidiva. È necessario dedicare alcune righe all'istituto della recidiva che, sebbene sia stato mutuato dal diritto penale<sup>32</sup> e disciplinato dal 1997 dall'art. 7 del D. Lgs. n. 472, già nel biennio 1972/1973 era previsto dal legislatore fiscale. L'art. 54 del D.P.R. n. 600/1973 prevedeva l'aumento della pena fino alla metà se il contribuente nei tre anni precedenti era incorso in un'altra violazione della medesima indole, per la quale era stata irrogata la pena pecuniaria. Disposizione analoga era prevista in ambito di imposta sul valore aggiunto dall'art. 49 del D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, la soprattassa non può essere considerata nemmeno con riferimento alla personalità dell'autore dell'illecito. Per la verità un risultato simile poteva essere pervenuto anche mediante una fattispecie di definizione spontanea ed in via breve, precedentemente alla constatazione, corrispondendo il minimo edittale della pena pecuniaria. Ma all'epoca una simile soluzione non era ben vista perché la definizione in via breve era considerata ammissibile solamente per le violazioni formali. Si riteneva infatti, che in ambiti diversi da quello appena menzionato, la pena pecuniaria fosse più difficilmente accettata rispetto alla soprattassa.

Di fatto, tanto per l'imposta sul valore aggiunto quanto per le imposte dirette, con rispetto alle violazioni formali, per le quali era applicabile la definizione in via breve, l'istituto del ravvedimento operava limitatamente ai fini della quantificazione della pena pecuniaria; non era infatti prevista l'applicazione della soprattassa in luogo alla pena pecuniaria e né, tanto meno, un fenomeno di autoliquidazione della sanzione.

È da considerare anche che la condotta di resipiscenza costituiva una ripercussione immediata anche sul piano penale, infatti oltre a precludere l'applicazione delle pene pecuniarie, era una causa di non punibilità per i reati in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Infine, per quanto riguarda gli adempimenti dei sostituti d'imposta nessuna sanatoria era prevista per le dichiarazioni e per i versamenti delle ritenute e anche la Legge n. 408 esclude tali sanatorie. La motivazione di tale esclusione sembrava da ritracciarsi nell'ammissione

---

<sup>32</sup> In ambito penale l'istituto della recidiva, disciplinato dall'art. 99 del C.P., era definito come una circostanza aggravante comune che comportava l'aumento della pena, da un terzo fino alla metà, per chi dopo aver commesso un delitto non colposo ed essere stato condannato, ne commette un altro.

all'integrazione solo con riferimento alle dichiarazioni "diverse da quelle di cui al comma 4 dell'art. 9" a conferma della sua funzione riepilogativa degli adempimenti effettuati a monte<sup>33</sup>. In tale ambito fu concesso un margine per l'applicazione dell'istituto, da parte del sostituto d'imposta per i versamenti di ritenute, con il Decreto Legge n. 7 del 1991 che modificò la Legge n. 516 del 1982.

---

<sup>33</sup> LUPU R., *Il "ravvedimento operoso" nelle imposte dirette e nell'iva*, cit., 20.



## **CAPITOLO II**

### **IL RAVVEDIMENTO NELLA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO DEL 1997**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo. – 3. Il ravvedimento operoso. – 3.1. La regolarizzazione del mancato pagamento del tributo o di un acconto. – 3.2. La regolarizzazione di errori od omissioni. – 3.3. La regolarizzazione della dichiarazione omessa. – 4. Alcuni aspetti operativi. – 5. Le cause ostative. – 6. Il rapporto tra nuova e vecchia disciplina. – 7. Gli effetti penali del ravvedimento. – 8. I successivi interventi normativi.

#### **1. PREMESSA**

La Legge n. 408 del 1990 prevedeva l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso limitatamente all'imposta sul valore aggiunto e alle imposte dirette; nel primo capitolo infatti, si è visto come non fosse presente una legge generale sulle sanzioni tributarie, bensì molti microsistemi sanzionatori all'interno delle discipline di ogni tributo<sup>34</sup>, che vennero modificate ed integrate dalla Legge n. 408.

L'ambito di applicazione del ravvedimento venne ampliato a tutti i tributi con il D. Lgs. n. 472 del 1997; tale decreto, integrò, generalizzando la portata delle disposizioni già presenti in materia di Iva e imposte sui redditi, l'istituto nell'impianto normativo sanzionatorio. In particolar modo, l'art. 13, disciplinante il ravvedimento, semplificò e uniformò la disciplina estendendola a tutti i tributi.

#### **2. LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO**

Mediante la Legge Delega n. 662 del 23 dicembre 1996, da cui ebbe origine il Decreto Legislativo n. 472 del 1997, venne completamente ripensato e riformato l'intero sistema dell'illecito tributario non penale. Innanzitutto la sopratassa e la pena pecuniaria, previste dalla

---

<sup>34</sup> Art. 48 del D.P.R. n. 633 del 1972 e artt. 9 e 54 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Legge n. 4 del 1929, vennero fatte confluire in un'unica sanzione pecuniaria<sup>35</sup>, afflittiva e non più a carattere risarcitorio, consistente nel pagamento di una somma di denaro<sup>36</sup>. L'art. 26 del D. Lgs., infatti, dispose che "il riferimento alla soprattassa ed alla pena pecuniaria, nonché ad ogni altra sanzione amministrativa, contenuto nelle leggi vigenti, è sostituito con il riferimento alla sanzione pecuniaria, di eguale importo"<sup>37</sup>; di conseguenza ogni altro tipo di sanzione, oltre alla sanzione pecuniaria ed alle sanzioni accessorie, era da considerarsi abolito.

Non era più sufficiente che con la sanzione si risarcisse solamente il danno arrecato, ma era anche necessario che la condotta trasgressiva fosse punita. Ed inoltre, per quantificare la condotta punibile bisognava considerare sia la condotta oggettiva che un elemento soggettivo, come la capacità di intendere e volere, il dolo, la colpa o la negligenza. La sanzione pecuniaria era principalmente stabilita in misura variabile tra un limite minimo ed uno massimo, ma erano frequenti anche i casi di sanzione proporzionale al tributo a cui la violazione si riferiva. Quest'ultimo caso, ossia la necessità di determinazione della sanzione in misura fissa, era da ravvisarsi soprattutto per le violazioni formali.

Con tale Riforma, vennero anche introdotti i principi di legalità, imputabilità e colpevolezza, le cause di esclusione della punibilità, l'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e il concorso di violazioni. In tal modo si definì una sanzione "intermedia" tra quella civile, con finalità risarcitoria del danno, e quella penale, a tutela dei beni giuridici di rilevanza generale con funzione afflittiva preventiva<sup>38</sup>.

Inoltre, tipologia e funzione delle sanzioni accessorie, definite come conseguenti all'applicazione delle sanzioni principali e dirette a rafforzarne la portata, limitando i poteri dell'autore dell'illecito, vennero semplificate. Le sanzioni accessorie vennero definite, in modo tassativo, dall'art. 21 come l'interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore; dalla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture; dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione; ed infine la sospensione dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Tale riforma implicò anche l'imputabilità dell'illecito alla persona fisica dell'autore materiale in luogo dell'ente collettivo; ciò stava a significare che, nel rispetto del principio di personalità,

---

<sup>35</sup> LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1998, II, 328.

<sup>36</sup> Art. 2, comma 1, D. Lgs. n. 472 del 1997.

<sup>37</sup> DEL FEDERICO L., *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, IX, 820.

<sup>38</sup> La sanzione penale è definita afflittiva perché è una retribuzione per il crimine commesso; d'altra parte ha anche una funzione preventiva generale, avendo lo scopo di evitare che altri commettano lo stesso reato, e speciale, per evitare che lo stesso trasgressore commetta nuovamente un illecito (MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, Milano, 2000, 9).

le sanzioni accessorie venivano irrogate alla persona fisica che materialmente aveva commesso la violazione, o aveva concorso a commetterla.

Il Decreto Legislativo in esame introdusse, con riferimento alla successione delle leggi, il principio della retroattività favorevole<sup>39</sup> ed il principio del c.d. *favor rei*<sup>40</sup>. Rispettivamente, il primo principio definì che non poteva essere irrogata una sanzione ad un contribuente per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisse violazione punibile; il secondo principio inoltre stabilì che se la legge in vigore al momento della violazione e le leggi posteriori stabilivano sanzioni di entità differente, si applicasse la norma più favorevole, a meno che il provvedimento di irrogazione non fosse divenuto definitivo.

La Riforma però, non si preoccupò della problematica complessa delle sanzioni improprie, ossia le sanzioni non qualificabili come sanzioni in senso stretto, ma che possono essere definite come quei meccanismi, che più o meno indirettamente, vengono utilizzati dal legislatore come strumenti di reazione ad un comportamento non conforme alla norma.

### 3. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'istituto del ravvedimento operoso, fattispecie legale da utilizzarsi per la definizione delle sanzioni senza contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, constava in un comportamento spontaneo del contribuente diretto nella direzione inversa rispetto a quello illecito in precedenza tenuto. Parallelamente al comportamento del contribuente, lo Stato rinunciava ad applicare la sanzione in misura "piena", applicando la sanzione minima edittale ridotta in misura inversamente proporzionale al tempo intercorrente tra commissione e regolarizzazione della violazione; inoltre la sanzione ricopriva una funzione nuova, rieducativa, oltre che dissuasiva. L'istituto serviva per sollecitare il controllo autonomo degli adempimenti fiscali da parte del contribuente, senza l'intervento dell'Amministrazione<sup>41</sup>.

L'istituto del ravvedimento operoso fu disciplinato dall'art. 13 del D. Lgs. che razionalizzò ed estese l'istituto a tutti i tributi, superando le incongruità e le incompletezze del ravvedimento previsto in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Come già anticipato, il ravvedimento disciplinato dal D. Lgs. del 1997 ampliò l'ambito d'azione rispetto a quello, piuttosto circoscritto, degli articoli 48 del D.P.R. 633/1972 e 9 del D.P.R. 600/1973. Per esempio con tale Riforma fu possibile regolarizzare le infedeltà della dichiarazione Iva e del

---

<sup>39</sup> Art. 3, comma 2.

<sup>40</sup> Art. 3, comma 3.

<sup>41</sup> GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Il Fisco*, 2015, IV, 315.

sostituito d'imposta; fu inoltre possibile integrare la dichiarazione dei redditi anche con riferimento agli errori od omissioni formali ed a quelli rilevabili, in sede di liquidazione o di controllo della dichiarazione, dagli uffici.

Con riferimento al profilo soggettivo, dell'istituto poteva avvalersi chiunque ne avesse interesse, e di conseguenza coloro i quali fossero chiamati a rispondere del pagamento della sanzione; quindi, l'autore materiale, i soggetti obbligati solidalmente<sup>42</sup>, i coobbligati solidali nel rapporto d'imposta e chiunque fosse imputabile a titolo di concorso<sup>43</sup> o quale autore mediato<sup>44</sup>. La responsabilità solidale implicava, nel caso di ravvedimento esercitato da uno dei coobbligati, l'eliminazione della pretesa punitiva; viceversa in caso di concorso di persone, ossia quando più soggetti dovessero rispondere in via autonoma dell'illecito, il ravvedimento attivato da uno di essi non aveva efficacia nei confronti dei concorrenti. A questi ultimi, se individuati, veniva irrogata la sanzione piena.

Il ravvedimento era un'attenuante capace di valorizzare la funzione dissuasiva della sanzione, con lo scopo di incoraggiare il trasgressore a porre rimedio ad una condotta antiggiuridica. Infatti, il contribuente che spontaneamente si fosse ravveduto, rimuovendo le conseguenze della violazione, avrebbe ricevuto un trattamento migliore rispetto a quello che avrebbe avuto persistendo nella violazione.

Era prevista la possibilità di rimozione delle violazioni entro determinati limiti temporali e solamente qualora la violazione non fosse già stata constatata, non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente, o i soggetti in solido obbligati, avessero avuto formale conoscenza.

L'articolo 13 era composto da 5 commi. Nel primo, erano disciplinate le disposizioni fondamentali, con riferimento sia ai presupposti per l'applicazione che alla consistenza del trattamento premiale; in particolar modo, il beneficio della sanzione variava da un ottavo ad un sesto del minimo edittale, in funzione del tipo di violazione e della velocità nella regolarizzazione. Nel secondo e nel terzo, erano definite le modalità operative da seguire per regolarizzare l'istituto, e più precisamente: il secondo prevedeva la contestualità del pagamento dell'imposta, della sanzione ridotta e degli interessi; il terzo disciplinava che, qualora la liquidazione fosse eseguita d'ufficio, il ravvedimento si perfezionasse con il pagamento di quanto dovuto entro sessanta giorni dal momento in cui l'avviso di liquidazione era stato notificato. Il quarto, delineava un'esimente speciale con riferimento alle infrazioni formali

---

<sup>42</sup> Art. 11 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

<sup>43</sup> Art. 9 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

<sup>44</sup> Art. 10 del D. Lgs. n. 472 del 1997.

rimosse entro tre mesi. Infine il quinto, prevedeva che singole disposizioni di legge potessero stabilire ipotesi ulteriori di riduzione delle sanzioni.

La normativa prevedeva differenti trattamenti con riferimento al tipo di violazioni ed in particolare il comma 1 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 era composto da tre lettere:

- la lettera a) prevedeva una riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo qualora il mancato pagamento del tributo, o di un acconto, fosse regolarizzato entro trenta giorni dalla commissione della violazione – ravvedimento breve;
- la lettera b) definiva una riduzione della sanzione ad un sesto se errori od omissioni venissero regolarizzati entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione era stata commessa, o entro un anno dall'omissione od errore se la dichiarazione periodica non era prevista – ravvedimento lungo;
- infine la lettera c) consentiva la riduzione della sanzione ad un ottavo di quella prevista per l'omessa dichiarazione se la violazione venisse regolarizzata entro trenta giorni.

Successivamente alla riforma, se da un lato le sanzioni erano di entità inferiore rispetto alla precedente normativa, dall'altro l'istituto era attuabile entro, al massimo, il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale era stata commessa la violazione. Precedentemente la disciplina prevedeva un termine maggiore, ossia il termine per la presentazione della dichiarazione del secondo periodo d'imposta successivo.

### 3.1. LA REGOLARIZZAZIONE DEL MANCATO PAGAMENTO DEL TRIBUTO O DI UN ACCONTO

Il cosiddetto ravvedimento breve era disciplinato alla lettera a), comma 1, dell'art. 13, che definiva la possibilità di regolarizzare, entro trenta giorni dalla data di commissione, le violazioni consistenti nel mancato pagamento del tributo o di un acconto; beneficiando della sanzione ridotta ad un ottavo del minimo. Di conseguenza la sanzione da dover corrispondere era pari al 3,75 per cento dell'imposta dovuta, ossia un ottavo della sanzione minima edittale, definita dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471 del 1997, pari al 30 per cento. Nell'ipotesi disciplinata rientravano l'omesso pagamento del tributo dichiarato, sia esso erariale che locale, o quello risultante dalla correzione di un errore materiale, o di calcolo, commesso dal contribuente in sede di liquidazione, ma anche di ritenute alla fonte.

Sebbene la norma facesse riferimento alla data della commissione della violazione, il *dies a quo* era da considerarsi quello di scadenza del termine; questo stava a significare che se un

contribuente avesse effettuato un insufficiente versamento in un momento precedente alla data di scadenza del termine, i trenta giorni per poter regolarizzare l'illecito dovevano essere conteggiati dalla successiva data di scadenza, e non dall'effettiva e precedente data di commissione<sup>45</sup>.

### 3.2. LA REGOLARIZZAZIONE DI ERRORI OD OMISSIONI

Tale fattispecie riguardava la regolarizzazione, con riduzione della sanzione ad un sesto, di errori od omissione in generale, anche qualora fossero incidenti su determinazione o pagamento del tributo, purché avvenuta entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione era stata commessa. Inoltre era prevista la possibilità di regolarizzare la violazione, beneficiando della stessa riduzione, entro un anno dalla data di omissione od errore qualora una dichiarazione periodica non fosse prevista. La lettera b), comma 1 del D. Lgs., disciplinando il cosiddetto ravvedimento lungo, ricomprendeva ogni violazione tributaria sia formale che sostanziale, ad eccezione dell'omessa presentazione della dichiarazione prevista dalla seguente lettera c). Si notava quindi una differenziazione, all'interno della medesima norma, tra tributi periodici – ad esempio imposte sui redditi ed Iva – e quelli “istantanei” – come imposte di registro o di successione. Per quanto riguarda i primi, la correzione doveva avvenire entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione; viceversa per i tributi che non implicavano la predisposizione periodica di una dichiarazione, la regolarizzazione doveva avvenire entro un anno dalla violazione.

Era poi controverso se le violazioni in riferimento alla lettera b) ricomprendessero anche quelle previste dalla lettera a), ossia se i mancati pagamenti di tributi potessero essere regolarizzati, oltre che secondo la previsione della precedente lettera a), che di fatto li menziona direttamente, anche secondo il più ampio termine disciplinato dalla lettera in esame.

A tal punto, se le tre fattispecie di regolarizzazione venivano considerate come autonome, anche con riferimento alle corrispondenti violazioni, al mancato pagamento di tributi non poteva essere applicato il disposto normativo previsto dalla lettera b).

Viceversa il Ministero delle Finanze ha ritenuto opportuno considerare ammissibile il ravvedimento del mancato pagamento di tributi anche entro il maggior termine temporale previsto da tale lettera; precisando la teoria secondo la quale tra le due disposizioni intercorreva un legame di genere, lettera b), a specie, lettera a).

---

<sup>45</sup> Circolare ministeriale n. 180/E del 1998.

Considerando poi, il tenore della norma, ed in particolare la congiunzione “anche”, è da ritenersi che quanto previsto in questa sede fosse applicabile a tutte le violazioni, comprese quelle sostanziali, quindi anche alle violazioni formali che non erano state sanate entro tre mesi dalla data di commissione, ossia secondo la disposizione prevista dal quarto comma.

Infine, la circolare ministeriale n. 180/E considerava che il riferimento ad errori ed omissioni si dovesse interpretare nella preclusione alla fattibilità dell’istituto per i comportamenti anti giuridici come le violazioni poste in essere con condotte fraudolente. Facendo un esempio, se sono state utilizzate fatture per operazioni inesistenti, quindi fatture fittizie, tale comportamento non poteva essere configurato come un errore o un’omissione da parte dell’autore della violazione. Errore od omissione dovevano piuttosto far riferimento alla colpa lieve o semplice del contribuente, come una dimenticanza o un errore di calcolo, oppure ancora una difficoltà momentanea di adempiere alle obbligazioni fiscali, e perciò ad un grado di anti giuridicità non grave<sup>46</sup>.

### 3.3. LA REGOLARIZZAZIONE DELLA DICHIARAZIONE OMESSA

La lettera c) dell’art. 13, disciplinava la regolarizzazione, entro trenta giorni e con riduzione della sanzione ad un ottavo, della violazione di omessa presentazione della dichiarazione.

Anche in questo caso non era chiaro se, trascorso il termine di trenta giorni, fosse possibile regolarizzare la violazione nel rispetto del maggior termine previsto dalla lettera b). Sembrava però non possibile giungere alla medesima conclusione affermativa come con riferimento ai versamenti omessi. Innanzitutto già le singole leggi di imposta definivano come omesse le dichiarazioni non presentate entro trenta giorni dalla scadenza del termine, e di conseguenza non integrabili. Viceversa, Lupi<sup>47</sup> riteneva che con la riforma del 1997 fosse svanito il principio secondo cui, la dichiarazione presentata con ritardo superiore ai trenta giorni, fosse considerata omessa. In realtà, un risultato simile si ebbe successivamente, con la modifica apportata dall’art. 2, settimo comma, del D.P.R. n. 322 del 1998, che definiva omessa la dichiarazione presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni, anziché il termine di trenta giorni precedentemente previsto. Eccezione era prevista solo per la dichiarazione Iva periodica, l’art. 2 lettera b) del D. Lgs. n. 99 del 2000 prevedeva, infatti, che questa fosse da considerarsi omessa se presentata con un ritardo superiore ai trenta giorni; in tale ambito non si applicava quindi il maggior termine di novanta giorni. Questo era dovuto dalla funzione della dichiarazione in questione.

---

<sup>46</sup> GIOVANNINI A., PIERGIOVANNI R. e STEVANATO D., *Il nuovo “ravvedimento” tra misure premiali, equità e tenuta dissuasiva del sistema sanzionatorio* in Dial. Trib., 2015, II, 197.

<sup>47</sup> In *Diritto Tributario, parte generale*, Milano, 1998.

Se infatti quest'ultima non veniva presentata entro il termine di trenta giorni, all'Amministrazione non era consentito svolgere tempestivamente le funzioni di controllo e di monitoraggio<sup>48</sup>.

#### 4. ALCUNI ASPETTI OPERATIVI

Il secondo comma dell'art. 13 precisava che il versamento delle sanzioni ridotte dovesse avvenire contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo e degli interessi moratori, determinati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, con decorrenza dal giorno successivo a quello in cui era sorto l'obbligo di pagamento, e fino al giorno in cui l'imposta veniva pagata. Quanto detto era un onere per il contribuente che intendeva ravvedersi, pena il non perfezionarsi dell'istituto. L'avverbio "contestualmente" era da considerarsi in senso lato e in forma dinamica, nel senso che i comportamenti richiesti dovevano essere posti in essere entro il limite temporale previsto dalla norma, e non letteralmente nel medesimo giorno, quindi anche in giorni differenti. Ciò nonostante, se tra l'adempimento di un onere e l'altro fosse sorta una causa ostativa, non era possibile usufruire del beneficio della riduzione della sanzione perché il ravvedimento non poteva considerarsi perfezionato.

Il terzo comma invece, che ha risolto il problema degli adempimenti necessari nel caso di tributi non auto-liquidabili dal contribuente, stabiliva che, qualora la liquidazione dovesse essere eseguita d'ufficio, il ravvedimento si perfezionasse se il pagamento avveniva nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione. Era il caso dei tributi indiretti liquidabili, generalmente, dall'Ufficio e per i quali era precluso al contribuente di determinare l'entità del tributo. In tali casi il meccanismo applicativo era scindibile in due fasi: una su iniziativa del contribuente, e l'altra per impulso dell'Ufficio. Entro il termine previsto dalla norma il contribuente doveva provvedere ad eliminare l'irregolarità e presentare la dichiarazione integrativa. Quest'ultima, come disposto dalla circolare ministeriale n. 192/E, poteva consistere nella riproduzione del contenuto della dichiarazione originaria con integrazioni e correzioni, oppure era possibile indicare le sole variazioni senza riproporre il contenuto della dichiarazione originariamente presentata. Una volta ricevuta la dichiarazione integrativa, l'Ufficio doveva notificare un apposito avviso nel quale fosse indicata la liquidazione di imposta dovuta, interessi legali e della sanzione. Successivamente il contribuente aveva sessanta giorni di tempo, dalla notifica dell'avviso di liquidazione, per versare quanto dovuto; il non rispetto del termine temporale previsto dalla disciplina implicava

---

<sup>48</sup> In Il Fisco, 2000, XIII, Relazione Illustrativa.

l'invalidità dell'istituto, e di conseguenza sia la perdita del beneficio derivante dalla riduzione delle sanzioni, che la contestazione della violazione da parte dell'Ufficio<sup>49</sup>.

Con riferimento all'avviso di liquidazione emesso dall'Ufficio, la circolare ministeriale ha stabilito che, nello stesso, doveva essere indicato che la notifica dell'atto aveva lo scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Considerando l'avviso di liquidazione come "atipico", era dubbio se questo potesse essere, o meno, impugnabile dal contribuente. Da un lato l'Amministrazione finanziaria si era esposta considerando la non impugnabilità di tale atto, in quanto l'emissione avveniva solamente con la finalità di permettere il perfezionarsi del ravvedimento. D'altra parte l'art. 19, comma 1, lettera b) del decreto, considerava possibile il ricorso avverso l'avviso, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale. Inoltre sembrava non ravvisabile una profonda differenza tra l'avviso di liquidazione da ravvedimento e l'avviso di liquidazione "ordinario" previsto dal legislatore, potendo quindi considerarsi anche il primo come atto impugnabile. L'impugnabilità dell'avviso di liquidazione da ravvedimento doveva essere ammessa anche con riferimento alla funzione tipica dell'impugnabilità dell'avviso di liquidazione ordinario, ossia quella di garantire i diritti del contribuente. Se veniva considerata l'impugnabilità dell'avviso in esame, bisognava anche ricordare che se questo, entro sessanta giorni dalla notifica, non fosse impugnato, la pretesa tributaria si consolidava definitivamente; e questo finiva per non essere conforme con la spontaneità dell'istituto e con il fatto che lo stesso avviso veniva emanato successivamente all'iniziativa del contribuente.

Quindi se si considerava la teoria esposta dall'Amministrazione<sup>50</sup>, considerando che il contribuente fosse in disaccordo con quanto esposto nell'avviso, l'autore della violazione aveva due possibilità: disinteressarsi dell'avviso ricevuto, rischiando che lo stesso si consolidasse definitivamente; oppure procedere alternativamente al pagamento delle somme in esso indicate, proponendo successivamente richiesta di rimborso di quanto versato illegittimamente, o effettuando il versamento di quanto ritenesse corretto e, con la consapevolezza che l'Ufficio avrebbe emanato un atto di accertamento o di liquidazione per la maggior imposta, impugnarlo dinanzi alla Commissione tributaria.

Con riferimento alle novità previste dalla riforma del 1997, e quindi dal più ampio ambito oggettivo previsto, era dubbia la collocazione dell'atto presentato tardivamente alla registrazione e della dichiarazione di successione presentata oltre i termini; in particolar modo il problema era se tali violazioni fossero assimilabili a quelle previste dalla lettera c). Con

---

<sup>49</sup> Il non perfezionarsi dell'istituto veniva considerato come un'autodenuncia del contribuente, che aveva rimosso il fatto illecito senza però corrispondere imposta, sanzioni ed interessi.

<sup>50</sup> L'Amministrazione finanziaria considerava come non impugnabile l'avviso di liquidazione da ravvedimento perché finalizzato limitatamente a permettere il perfezionamento del ravvedimento.

riferimento, l'art. 33 del D. Lgs. n. 346 del 1990 stabiliva che l'ufficio avrebbe liquidato l'imposta di successione in base alla dichiarazione, anche se presentata oltre i termini ma precedentemente all'accertamento. Perciò decorso il termine di trenta giorni l'infrazione era da considerarsi ancora regolarizzabile entro un anno dalla commissione come previsto dalla lettera b).

Viceversa tale tesi implicava degli aspetti problematici: innanzitutto, per le irregolarità od omissioni relative ad atti soggetti ad imposta di registro, era da escludersi la possibilità di ravvedimento diversa da quella prevista dalla lettera b), perché d'altra parte si tratterebbe di un'eccessiva forzatura al termine "dichiarazione".

Per quanto riguarda invece la dichiarazione di successione, un'omissione ad essa afferente potrebbe ricondursi sia alla regolarizzazione prevista dalla lettera c) che in quella prevista dalla lettera b), potendo quindi beneficiare di entrambe le riduzioni sanzionatorie.

Infine, con riferimento alle violazioni formali, che la legge cita come "errori od omissioni che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo", il comma 4 prevedeva l'inapplicabilità delle sanzioni se tali illeciti venissero regolarizzati entro tre mesi. Questo aspetto definiva una profonda differenza rispetto alla precedente normativa disciplinante l'istituto in sede di imposte dirette. L'art. 54 del D.P.R. n. 600 del 1973 permetteva solamente la regolarizzazione della maggior imposta; di conseguenza, la dichiarazione integrativa era ammessa solo per evidenziare un imponibile o un'imposta maggiori, rispetto a quanto precedentemente dichiarato.

Una volta effettuato e perfezionato il ravvedimento operoso l'antigiuridicità dell'illecito era eliminata, infatti non era possibile considerare la violazione, oggetto di regolarizzazione tramite l'istituto, come precedente e della stessa indole di una successiva ai fini dell'applicazione dell'istituto della recidiva.

Contestualmente a quanto dovuto in termini di imposta, sanzione e interessi, era necessario anche presentare una dichiarazione integrativa per correggerne una precedentemente presentata; tale dichiarazione non era necessaria, però, nei casi in cui il ravvedimento fosse relativo ai dati della dichiarazione Iva periodica. In tal caso infatti, il ravvedimento era possibile nell'ordinaria dichiarazione Iva periodica, mediante il nuovo modello di tale dichiarazione<sup>51</sup>, indicando in essa le variazioni di imponibile, interessi e sanzioni e versando tali somme nel

---

<sup>51</sup> Il nuovo modello fu previsto dal Decreto Ministeriale e Finanziario del 21 dicembre 1999 che ne definì anche le istruzioni ministeriali. Con il D. M. venne inoltre chiarito che la dichiarazione periodica infedele poteva essere ravveduta, con i tempi e le riduzioni previste dalla lettera b) del D. Lgs. n. 472, mediante la sola regolarizzazione delle violazioni da cui l'infedeltà ebbe origine; ossia le cosiddette violazioni prodromiche. (MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit.).

momento del versamento ordinario dell'Iva periodica del mese in cui il ravvedimento ha avuto luogo.

Per quanto riguarda la dichiarazione integrativa, sebbene l'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998 prevedesse la presentazione mediante gli uffici postali, l'introduzione delle dichiarazioni telematiche permise di inviare anche le integrative avvalendosi dei canali informatici.

## 5. LE CAUSE OSTATIVE

È stato già anticipato come l'utilizzo del ravvedimento fosse precluso nei casi in cui la violazione fosse già stata constatata oppure fossero già iniziati accessi, ispezioni e verifiche<sup>52</sup> o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti in solido obbligati, avesse avuto formale conoscenza. Tali preclusioni operavano con lo scopo di premiare la spontaneità del contribuente e non permettere, viceversa, che questo fosse indotto da elementi esterni ad eliminare la condotta antiggiuridica.

Per quanto riguarda la "violazione già constatata" è da considerare che il beneficio derivante dall'attivazione del ravvedimento era precluso qualora l'infrazione commessa venisse rilevata in un processo verbale di constatazione redatto dagli organi che eseguono i controlli, e che questo venisse portato formalmente a conoscenza dell'autore dell'illecito.

Era rilevante quindi la "formale conoscenza", in quanto era necessario che la violazione già constatata fosse portata a conoscenza dell'autore dell'illecito mediante notifica. Se quindi, un contribuente avesse ricevuto notizia informale da parte di un cliente o di un fornitore sottoposto a verifica, aveva la possibilità di utilizzare il ravvedimento fino a quando la constatazione non gli venisse direttamente notificata. Inoltre, le preclusioni precedentemente menzionate esplicavano i loro effetti solamente verso quei soggetti a cui era stata formalmente constatata la violazione, o nei confronti dei quali fu intrapresa un'attività amministrativa di accertamento. Di conseguenza, la menzione di "conoscenza formale" permetteva di ritenere superata la posizione che aveva preso la Cassazione con la sentenza n. 456, del 13 febbraio 1996, riconoscendo effetto preclusivo solamente con riferimento ai soggetti a cui la violazione era stata formalmente constatata. Viceversa la sentenza attribuiva valenza oggettiva alla constatazione della violazione, per cui non era necessario che l'autore dell'illecito fosse stato identificato, ed assumeva efficacia preclusiva anche la constatazione della violazione nei confronti di terzi. Era perciò considerata realizzata, nei confronti di tutti i possibili interessati,

---

<sup>52</sup> Con la nozione di "accessi, ispezioni e verifiche" si faceva riferimento all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972.

la circostanza che impediva il ravvedimento, qualora il fatto fosse stato constatato nei riguardi di chiunque<sup>53</sup>.

Gli accessi, le ispezioni e le verifiche, nei casi di indagini effettuate presso il contribuente, assorbivano, di fatto la prima causa ostativa, ossia la constatazione della violazione.

Con riferimento alle “altre attività amministrative” si riteneva che il legislatore avesse voluto riferirsi alla notifica di inviti a comparire<sup>54</sup>, alle richieste di esibizione di documenti e all’invio di questionari definiti dall’art. 51 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali atti, nella previgente normativa, erano considerati preclusivi all’istituto del ravvedimento solamente con riferimento alle imposte dirette; viceversa, in ambito di imposta sul valore aggiunto tale preclusione non operava. Con la Riforma del 1997 si era ritenuto opportuno, in un’ottica di omogeneizzazione e semplificazione, estendere l’effetto preclusivo di tali atti non solamente in sede di imposta sul valore aggiunto, ma anche con riferimento a tutti i tributi.

L’utilizzazione dell’istituto era preclusa non solamente dalla formale conoscenza degli eventi ostativi su esposti, da parte dell’autore, bensì anche da parte dei soggetti obbligati solidalmente; dove, per questi ultimi si intendevano coloro che erano obbligati solidali al pagamento della sanzione amministrativa.

Infine tra le altre attività amministrative preclusive non bisognava considerare le indagini di natura diversa da quella amministrativa a cui fossero sottoposti l’autore materiale o i soggetti obbligati, ne erano degli esempi le indagini di polizia giudiziaria o l’interrogatorio del pubblico ministero. È da considerare che in passato la Corte di Cassazione si pronunciò a riguardo con due sentenze, a brevissima distanza una dall’altra, ma consistenti in due tesi opposte. Inizialmente la Corte di Cassazione affermò, con la sentenza n. 4140 del 13 gennaio 1996, che le circostanze ostative dell’istituto, indicate nell’art. 48 del D.P.R. 633, avevano carattere tassativo in quanto norma eccezionale. Di conseguenza non era possibile assimilare a tali cause, con preciso riferimento amministrativo, l’interrogatorio del pubblico ministero. Viceversa, in un secondo momento la Corte escluse il carattere tassativo, con la sentenza n. 456 del 13 febbraio 1996, spiegando che la funzione della disposizione era quella di impedire la fruizione del regime premiale qualora la condotta del contribuente non fosse spontanea. In tal caso infatti si riteneva che la spontaneità fosse determinata solamente dallo scopo di evitare le sanzioni in una fase nella quale l’illecito commesso era già stato accertato dall’amministrazione finanziaria o da altra autorità avente il potere di prenderne cognizione.

---

<sup>53</sup> MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit., 9.

<sup>54</sup> Anche con riferimento agli inviti a comparire era condizione necessaria la notifica, viceversa gli inviti verbali ed informali non precludevano l’utilizzo dell’istituto (Il Fisco, 2000, XXXIX).

Infine, l'esercizio dei poteri istruttori menzionati impediva il ravvedimento solamente se finalizzato all'attività di accertamento; sembrerebbero quindi irrilevanti i questionari inviati per raccogliere dati necessari all'elaborazione degli studi di settore, oppure l'accesso presso l'azienda con finalità diverse da quelle accertative. I questionari quindi, non costituivano cause ostative in assoluto, ma era necessario contestualizzare il questionario e differenziare a seconda delle informazioni che con esso venivano richieste. Se il questionario incideva sulla spontaneità allora doveva ritenersi preclusivo, altrimenti non costituiva causa ostativa. Era quindi necessario valutare caso per caso e contestualizzare, in base alle informazioni richieste dall'ufficio.

Poteva accadere poi, che gli organi di controllo, al termine della verifica tributaria, redigessero un processo verbale di constatazione nel quale non ci fosse il riferimento ad alcune violazioni, e che successivamente il contribuente attivasse il ravvedimento per quelle violazioni non ricomprese nel processo verbale di constatazione. Il tal caso, l'ammissibilità del ravvedimento era controversa.

Se le operazioni si fossero concluse con riserva di ulteriori indagini, il ravvedimento in questione era da ritenersi inammissibile; viceversa, era più dubbioso il caso in cui non ci fosse riserva di indagini ulteriori. L'istituto era da considerarsi inammissibile, per mancanza di spontaneità, perché il contribuente essendo oggetto di attenzione da parte degli uffici poteva essere indotto a regolarizzare la propria posizione fiscale; d'altra parte, sebbene l'attività amministrativa non si esaurisse completamente con il processo verbale di constatazione, la verifica ultimata, senza riserva, era considerata causa ostativa solamente per quanto constatato.

## 6. IL RAPPORTO TRA NUOVA E VECCHIA DISCIPLINA

Dalla Riforma del ravvedimento operoso emersero alcune problematiche: una di queste era se la nuova normativa avesse sostituito integralmente la precedente disciplina, abrogandola, o se quest'ultima potesse ancora produrre effetti giuridici.

Il D. Lgs. n. 471 del 1997, in particolare l'art. 16, abrogò espressamente l'art. 48 del D.P.R. n. 633 del 1972 e sopprime l'art. 54 del D.P.R. n. 600 del 1973. Viceversa l'art. 9 non venne soppresso e, il comma 7, prevedeva la possibilità di presentare dichiarazione dei redditi integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo, quindi entro un termine più ampio rispetto a quello previsto dall'art. 13. Inoltre l'abrogazione o meno dell'art. 9 era una questione dibattuta perché si intrecciava anche con gli effetti penali del ravvedimento e non poteva essere considerato abrogato in ragione

dell'art. 14 della L. n. 408 del 1990, secondo il quale la presentazione della dichiarazione integrativa e la regolarizzazione degli adempimenti fiscali escludevano la punibilità per i reati previsti dalla L. n. 516 del 1982. Se si fosse mantenuto solo questo troncone della norma questo sarebbe stato in contrasto con l'esigenza di semplificazione ed omogeneizzazione a cui la riforma si era ispirata, e non ci sarebbe stato il motivo di mantenere entrambe le norme, configurandone un doppio regime.

Era però plausibile sostenere che l'art. 9 non fosse più applicabile perché l'art. 29, del D. Lgs. n. 472, prevedeva l'abrogazione di tutte le norme non compatibili con le disposizioni del decreto, in ambito di sanzioni amministrative, essendo una norma generale<sup>55</sup>

Tuttavia, nel rispetto del principio del *favor rei* il contribuente per le violazioni commesse prima dell'entrata in vigore della riforma del 1997 – 1 aprile 1998 – poteva ricorrere al vecchio ordinamento, qualora ne avesse convenienza; sempre a condizione che l'illecito non fosse già stato constatato o non fossero iniziati attività amministrative di accertamento. Nel caso in questione il contribuente doveva seguire *in toto* le regole previste dalla previgente normativa perché il principio del *favor rei* non prevedeva che si potessero applicare, di ogni disciplina, le singole regole più convenienti.

Il nuovo ravvedimento venne all'epoca illustrato da due circolari ministeriali, la n. 180/E e la n. 192/E, entrambe del 1998.

In particolar modo la prima circolare prevedeva la fattibilità dell'istituto per i tributi o per le annualità diverse da quelle constatate o per le quali fossero già iniziati accessi, ispezioni e verifiche, o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti solidalmente obbligati, avessero avuto formale conoscenza.

Inoltre la circolare n. 180/E considerava come omessa la dichiarazione non presentata entro trenta giorni dalla scadenza del termine, così come era previsto nelle singole leggi d'imposta, di conseguenza non era possibile regolarizzare la violazione di omessa presentazione della dichiarazione oltre tale termine, venendone meno viceversa il presupposto.

Con riferimento invece alle imposte di registro e successione, con un'interpretazione estensiva del termine "dichiarazione", si è ritenuto possibile regolarizzarne le omissioni non solamente nel più ampio termine previsto dalla lettera b), bensì anche nel minor termine previsto dalla lettera c), concedendo quindi la possibilità di beneficiare di una riduzione della sanzione maggiore.

---

<sup>55</sup> GIOVANNINI A., *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in Dir. e Prat. Trib., 1999, I, 162.

## 7. GLI EFFETTI PENALI DEL RAVVEDIMENTO

Il ravvedimento previsto prima della Riforma del 1997, in ambito di imposta sul valore aggiunto e di imposta sui redditi, prevedeva che non fossero puniti i reati disciplinati dalla Legge n. 516 del 1982; viceversa, nel disposto normativo post Riforma, non era previsto nulla in merito, né nel decreto legislativo n. 472 né nei decreti n. 471 e n. 473. Inoltre, come già anticipato, l'art. 16 del D. Lgs. n. 471 aveva espressamente previsto l'abrogazione dell'art. 48 del D.P.R. n. 633, ma non quella dell'art. 14, comma 5, della L. n. 408 e di conseguenza neppure dell'art. 9 del D.P.R. n. 600. È anche da considerare che nel 1994, come già anticipato nel primo capitolo, l'art. 48 del D.P.R. 633 venne integrato prevedendo che il ravvedimento di un illecito amministrativo costituiva causa di non punibilità anche per i reati previsti da altre disposizioni di legge, ulteriori rispetto a quelli disciplinati dalla L. n. 516. Di conseguenza con l'abrogazione dell'art. 48 non era chiaro se l'esimente avesse ancora efficacia per il fatto che erano considerate abrogate solo le disposizioni amministrative e, nel caso, se era da riferirsi ai soli reati della L. n. 516 o anche a quelli previsti da altre disposizioni, oppure se l'intero articolo era da considerarsi abrogato. Con la Circolare n. 180/E del 1998 l'Agenzia delle Entrate precisò che l'art. 13 del D. Lgs. n. 472 non diceva alcunché in merito agli effetti penali e considerava tali effetti non venuti meno perché l'abrogazione dell'art. 48 non poteva riguardare disposizioni aventi riflessi penali, in tal caso si sarebbe configurato l'eccesso di delega. Era questa un'interpretazione in contrasto con i principi dell'ordinamento giuridico che disciplinano l'efficacia della legge nel tempo perché non era possibile considerare l'espressa abrogazione di un intero articolo limitata ad alcune parti, con il fine di salvaguardare la compatibilità costituzionale<sup>56</sup>; ma solo una successiva disposizione poteva disciplinare che una precedente fosse considerata ancora in vigore.

Perciò è da considerare che dal 1998, anno di entrata in vigore del D. Lgs. n. 472, al 2000, anno in cui è stato emanato il D. Lgs. n. 74, per l'imposta sul valore aggiunto il ravvedimento in ambito amministrativo non costituiva un'esimente in sede penale.

Questo perché la non espressa abrogazione dell'art. 9 poteva indurre a credere che questo fosse ancora in vigore e quindi che il ravvedimento costituisse una causa di non punibilità limitatamente agli illeciti commessi in ambito di imposte dirette. Tale aspetto implicava un'ingiustificata discriminazione fra ravvedimento in sede di imposte dirette e applicazione dell'istituto in sede di imposta sul valore aggiunto. Inoltre l'art. 3 della Costituzione, disciplinante i principi di uguaglianza e ragionevolezza, era violato.

---

<sup>56</sup> MARCHETTI F., *La riforma delle sanzioni tributarie non penali*, cit.

Sembrava però più corretto considerare abrogate le vecchie disposizioni, seppure non espressamente, ma implicitamente dall'art. 15 delle preleggi, per il fatto che l'art. 13 del D. Lgs. era da considerarsi come una legge nuova che regolava interamente la materia già disciplinata da una legge precedente. Perciò, nella finestra temporale dal 1998 al 2000 il ravvedimento attuato in sede amministrativa, di una violazione rilevante anche come illecito penale, non integrava una circostanza attenuante né per l'imposta sul valore aggiunto né per le imposte dirette.

Solamente per i reati commessi successivamente all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 74 del 2000<sup>57</sup>, che riformò il sistema sanzionatorio penal – tributario, il ravvedimento disciplinato dal decreto n. 472 costituiva mera circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74. Quest'ultimo disciplinava la riduzione fino alla metà delle pene, per i nuovi delitti in ambito di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi, e la non applicazione delle pene accessorie, se i debiti tributari erano stati estinti con il pagamento, anche mediante le procedure conciliative o di adesione all'accertamento, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. Perciò, il ravvedimento disciplinato dal decreto n. 472 costituiva una delle alternative per pagare i debiti tributari, al fine di ottenere i benefici appena esposti. Se prima del 1997, la regolarizzazione in ambito amministrativo, di una violazione anche penalmente rilevante, configurava in sede penale una causa di non punibilità, dal 2000 diventa una circostanza attenuante. L'adempimento spontaneo non faceva venir meno la rilevanza penale degli illeciti commessi, infatti non era totalmente esclusa la punibilità ma la sanzione penale veniva ridotta. L'idea del legislatore era quella di non permettere la “monetizzazione” del rischio di personalità penale<sup>58</sup> e preservare l'efficacia deterrente della sanzione penale<sup>59</sup>. L'art. 13 del Decreto Legislativo in esame fu pensato come meccanismo premiale volto a favorire il risarcimento del danno dopo la commissione di un reato tributario. L'intento della norma era quindi quello di incentivare il contribuente a correggere la propria posizione fiscale concedendogli, nel caso in cui la violazione commessa integrasse anche un illecito penalmente rilevante, l'attenuazione della pena irrogata per il reato. Anche perché la correzione di una violazione in ambito amministrativo, che integrava anche un illecito penale, si sarebbe trasformata in una sorta di autodenuncia dello stesso contribuente che sarebbe stato disincentivato a porre in essere la regolarizzazione se nessun trattamento premiale era previsto.

---

<sup>57</sup> Tale decreto era rubricato come “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della Legge 25 giugno 1999, n. 205”.

<sup>58</sup> Relazione governativa di accompagnamento al D. Lgs. n. 74 del 2000.

<sup>59</sup> CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in Riv. di Dir. Trib., 2015, V, 443.

La riduzione della sanzione, che era prevista fino alla metà, venne ridotta ad un terzo nel 2011 con il D. L. n. 138 convertito il L. n. 148 (la cosiddetta Manovra bis); analoga attenuante era prevista anche dal codice penale agli articoli 62 e 65.

Un'ulteriore ed importante modifica venne apportata all'articolo nel 2015, mediante il D. Lgs. n. 158 (Decreto Sanzioni) che verrà esaminato nel successivo capitolo.

## 8. I SUCCESSIVI INTERVENTI NORMATIVI

Innanzitutto l'art. 2 del D. Lgs. n. 506, del 30 dicembre 1999, estese il limite temporale, da trenta a novanta giorni, per regolarizzare l'omessa presentazione della dichiarazione ai sensi della lettera c). Tale modifica avvenne con lo scopo di uniformare a novanta giorni il termine entro il quale la dichiarazione non poteva considerarsi omessa. Per la regolarizzazione delle dichiarazioni periodiche, invece, il termine rimarrà di trenta giorni<sup>60</sup>.

L'anno successivo, l'art. 2 del D. Lgs. n. 99, del 30 marzo 2000, modificò la normativa del ravvedimento operoso. In primo luogo rettificò l'entità della riduzione della sanzione nel caso in cui la regolarizzazione avvenisse secondo la lettera b) dell'art. 13. Quest'ultima infatti prevedeva la riduzione della sanzione ad un sesto, che fu inasprita ad un quinto dal decreto in questione. Si è ritenuto opportuno innalzare l'entità delle sanzioni da un sesto ad un quinto considerando l'ampio margine che il contribuente aveva a disposizione per ravvedere le violazioni ricomprese nella lettera b). In secondo luogo venne previsto, con riferimento alla lettera c) del comma 1, in caso di omessa presentazione della dichiarazione Iva periodica, che il contribuente potesse beneficiare della riduzione della sanzione ad un ottavo solamente se la dichiarazione fosse stata presentata con un ritardo non superiore di trenta giorni.

Con riferimento poi all'ultimo comma dell'art.13, il quale prevedeva che singole leggi, o atti aventi forza di legge, potessero stabilire ulteriori circostanze di attenuazione delle sanzioni, l'art. 1, comma 1 lettera e), del D. Lgs. n. 99/2000 aveva previsto l'applicazione di una sanzione ridotta ulteriormente, ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, per i versamenti relativi a crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni<sup>61</sup>

Nello stesso anno, il D.M. emanato il 31 marzo, approvando il nuovo modello F24 dispose che sanzioni ed imposta dovessero essere pagate con tale nuovo modello, anziché con il modello F23 precedentemente utilizzato.

---

<sup>60</sup> *Relazione illustrativa in Il Fisco*, 2000, XIII.

<sup>61</sup> STOPPONI G., *Ravvedimento in materia Iva*, in *Il Fisco*, 2000, XXXIX, 11955.

Nel 2001, l'art. 7, comma 1 lettera b), del D. Lgs. n. 32 del 26 gennaio abrogò espressamente il comma 4 dell'art. 13, il quale prevedeva, per i casi di omissioni od errori non ostacolanti le attività di accertamento e non incidenti sulla determinazione e pagamento del tributo, la possibilità di ravvedimento, senza applicazione della sanzione, entro tre mesi dal momento della commissione della violazione.

Nel 2008, con l'art. 16, comma 5, il decreto anticrisi<sup>62</sup> rideterminò le sanzioni da corrispondere una volta attuato l'istituto del ravvedimento operoso, abbassandole ad un dodicesimo, per le fattispecie previste dalla lettera a) e c) dell'art. 13, e ad un decimo relativamente alla fattispecie disciplinata alla lettera b). A tal proposito l'Agenzia delle Entrate specificò, con la circolare n. 10/E del 2009, che l'entità delle sanzioni era stata diminuita per conservare equilibrio e maggior convenienza dell'istituto rispetto alle riduzioni che si potevano ottenere mediante la definizione dei verbali o degli inviti a comparire<sup>63</sup>; tali istituti deflativi prevedevano infatti che le sanzioni venissero ridotte ad un ottavo del minimo. È da considerare inoltre che la riduzione delle sanzioni per le violazioni di cui alla lettera b), che sono quelle più gravi e regolarizzabili entro un termine più ampio, divenne dopo tale modifica pari al doppio di quella precedentemente prevista; un decimo in luogo ad un quinto. Inoltre il legislatore avrebbe potuto innovare l'art. 13, modificando solo alcune delle lettere previste al comma 1. Questo perché era da ritenersi non necessaria la maggior riduzione delle sanzioni con riferimento alle violazioni disciplinate alla lettera a), perché non potevano essere regolarizzate né mediante l'accertamento con adesione né definendo gli accertamenti parziali o gli inviti a comparire<sup>64</sup>.

Viceversa nel 2011, con la Legge di Stabilità<sup>65</sup>, vennero aumentate le sanzioni applicabili rispettivamente ad un decimo e ad un ottavo e un inasprimento simile sembrava non condivisibile. In primo luogo, l'entità delle sanzioni era stata modificata poco tempo prima, ed un cambio così repentino di rotta finiva per creare poca chiarezza agli occhi dei contribuenti; inoltre, se con tale riforma si fossero modificati tutti gli istituti, come è accaduto, ma ad eccezione del ravvedimento, quest'ultimo avrebbe goduto di una maggior premialità e sarebbe stato utilizzato in maniera maggiore dal contribuente, essendo incentivato alla correzione degli illeciti commessi. Inoltre l'inasprimento delle sanzioni sembrava riconducibile ad una mera esigenza dell'Erario di realizzare un maggior reddito<sup>66</sup>.

---

<sup>62</sup> D. L. n. 185 del 29 novembre 2008.

<sup>63</sup> Gli istituti deflativi appena menzionati sono stati abrogati dalla Legge di Stabilità 2015 e tale aspetto sarà esaminato nel quarto capitolo.

<sup>64</sup> BASILAVECCHIA M., *Le modifiche al ravvedimento secondo l'Agenzia delle Entrate*, in Corr. Trib., 2009, XVIII, 1411.

<sup>65</sup> Legge n. 220 del 13 dicembre 2010.

<sup>66</sup> CORDEIRO GUERRA R., *La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma*, in Corr. Trib., 2011, I, 31.

Nello stesso anno venne anche affrontato il problema relativo al caso in cui il contribuente, ravvedutosi, avesse versato un importo complessivo – di imposta, sanzioni ed interessi – inferiore rispetto al dovuto e non avesse commisurato sanzioni e/o interessi all'imposta versata. A tal proposito la Corte di Cassazione si espresse con l'ordinanza n. 12661, secondo la quale era necessario, per il perfezionarsi dell'istituto, tanto il versamento del tributo quanto il versamento integrale di sanzioni ed interessi. La posizione della Corte di Cassazione fu richiesta perché il giudice di primo grado e la Commissione regionale si pronunciarono in maniera diversa. Se infatti, il primo considerò l'istituto non perfezionato perché la sanzione era stata versata in misura inferiore al dovuto; la seconda ritenne perfezionato il ravvedimento considerando la volontà del contribuente di porre correzione alla propria posizione. Su tale scenario l'Agenzia delle Entrate propose ricorso dinnanzi alla Corte di Cassazione, ritenendo che la disciplina di riferimento considerava sia il versamento del tributo che quello di sanzioni ed interessi condizione per il perfezionarsi dell'istituto. La Corte di Cassazione considerò fondato il ricorso in quanto l'integrale versamento della sanzione era condizione necessaria. Questo lo si desumeva dalla lettera della legge, ed in particolare dall'espressione “deve” presente nel comma 2 dell'art. 13, che evidenziava come il pagamento integrale della sanzione – contestualmente al tributo ed agli interessi – fosse un elemento essenziale perché il contribuente potesse accedere al beneficio derivante dall'istituto.

Tale interpretazione poteva sembrare troppo meccanicistica, rigorosa e contraria ai principi fondamentali di proporzionalità e di uguaglianza nel trattamento sanzionatorio, fino a diventare troppo eccessivo e non equo perché corrispondente a quello applicato al contribuente che decise di non ravvedersi. Sebbene la disposizione prevedesse il versamento del tributo e contestualmente quello della sanzione e degli interessi, non erano automaticamente ricavabili, dal disposto letterale della legge, argomentazioni nell'ordine della non validità del ravvedimento. Si poteva ritenere inoltre che, essendo un istituto derivante dall'ambito penalistico, e definito dal codice penale come circostanza attenuante, la condizione essenziale del ravvedimento fosse l'aver segnalato un illecito e aver eliminato le conseguenze di esso mediante il pagamento del tributo e dei relativi interessi. Ciò detto, la riduzione della sanzione sarebbe stata da considerarsi come conseguenza del comportamento spontaneo dell'autore della violazione soprattutto con riferimento alla natura punitiva, piuttosto che risarcitoria, della sanzione stessa; di conseguenza al contribuente poteva essere applicata la riduzione anche se la sanzione non fosse stata versata integralmente, e la differenza sarebbe stata recuperata coattivamente senza privare completamente il contribuente del beneficio derivanti dal comportamento spontaneo.

Se viceversa, fosse stato corrisposto un ammontare minore di sanzioni e/o interessi a causa di un errore di calcolo o di interpretazione delle disposizioni, e quindi un errore scusabile, il ravvedimento era da considerarsi perfezionato purché la differenza, tra quanto si doveva corrispondere e quanto effettivamente corrisposto, fosse minima. Di conseguenza l'errore era considerato scusabile se il comportamento del contribuente fosse attuato senza negligenza; se invece l'autore del illecito avesse volontariamente versato un importo inferiore rispetto alla sanzione dovuta, con l'intento di beneficiare dell'istituto, abusandone, il ravvedimento non era considerato valido.

Nel 2013 l'Agenzia delle Entrate si occupò dei tardivi e carenti versamenti con la circolare n. 27/E. In particolar modo chiarì che, se il contribuente avesse provveduto al versamento dell'imposta entro trenta giorni dalla scadenza del termine, le somme dovevano essere maggiorate dello 0,40 per cento, a titolo di interesse corrispettivo<sup>67</sup>, da versarsi congiuntamente all'imposta. Se il contribuente avesse eseguito il versamento delle somme dovute nel periodo di tempo tra la scadenza del termine per il versamento ed i successivi trenta giorni, ma senza la maggiorazione dello 0,40 per cento, la sanzione – del trenta per cento – per omesso versamento doveva essere commisurata a quanto non versato rispetto al totale dovuto; dove per quest'ultimo si intendeva l'imposta e la maggiorazione dello 0,40 per cento. Considerando che la circolare menzionava il termine di trenta giorni, successivo alla scadenza per il versamento, come “termine lungo”, il contribuente aveva la possibilità di azionare il ravvedimento versando quanto dovuto entro trenta giorni non dalla scadenza “naturale”, bensì dal c.d. termine lungo. Questo implicava che i termini previsti, e su esposti, per la regolarizzazione spontanea si espandevano di trenta giorni. Sebbene ciò, nel secondo paragrafo della circolare in esame tale teoria sembra contraddetta. Era disposto che, se il versamento non fosse avvenuto né entro la naturale scadenza, né nel successivo termine lungo, le somme dovute dovevano essere individuate con riferimento alla naturale scadenza. Sembrava quindi più coerente considerare, come *dies a quo* per il calcolo delle somme dovute, tanto nel caso di versamento carente quanto in caso di versamento mancato, il termine lungo.

Nello stesso anno, l'Agenzia delle Entrate, contrariamente a quanto disposto due anni prima della Corte di Cassazione, ritenne che il ravvedimento fosse perfezionato limitatamente alla quota di imposta correttamente corrisposta, in proporzione a quanto versato a vario titolo. Si riteneva necessario però che, in fase di predisposizione del modello F24, il contribuente avesse imputato parte di quanto versato, seppure erroneamente, al pagamento delle sanzioni con

---

<sup>67</sup> Si parlava di interesse corrispettivo perché la maggiorazione era da considerarsi come il corrispettivo da dover corrispondere per il vantaggio, di cui il contribuente poteva trarre, nel disporre di una somma di denaro che viceversa spettava all'Agenzia.

l'indicazione degli apposti codici tributo. Era disposto inoltre che gli Uffici potessero variare i codici tributo per suddividere diversamente quanto versato, con lo scopo di determinare quanto dovesse essere ancora corrisposto.

A titolo esemplificativo sembra opportuno considerare tre possibili casi, citati dall'Agenzia. Innanzitutto, se il contribuente avesse corrisposto per intero l'imposta senza versare alcunché a titolo di sanzioni ed interessi, l'istituto non si sarebbe perfezionato ed al contribuente veniva irrogata una sanzione nella misura piena. Poteva accadere anche che il contribuente avesse versato interamente l'imposta e la sanzione fosse stata pagata in misura inferiore al dovuto senza pagamento degli interessi; in tal caso l'Agenzia riteneva perfezionato il ravvedimento perché il contribuente aveva imputato una parte di quanto versato al pagamento delle sanzioni, indicandone il codice tributo. Sebbene come si poteva notare, questa fosse una posizione diversa da quella che prese la Corte di Cassazione con l'ordinanza precedentemente menzionata, era da considerare che il ravvedimento, seppure perfezionato dal versamento di almeno parte delle sanzioni, in realtà lo fosse solo parzialmente, ossia con riferimento alla parte di imposta che si riteneva regolarizzata con rispetto a quanto versato a titolo di sanzione; di conseguenza su quanto non sanato erano irrogate, in misura ordinaria, le sanzioni. Infine, il contribuente avrebbe potuto versare integralmente l'imposta e gli interessi, senza però corrispondere alcunché a titolo di sanzione; in tal caso l'Agenzia considerava non valido il ravvedimento perché la sanzione non era stata versata nemmeno in minima parte<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> FANELLI R., *Quando il ravvedimento errato può considerarsi valido*, in Corr. Trib., 2015, XXXIX, 3094.



## **CAPITOLO III**

### **RAVVEDIMENTO NELLA RIFORMA DEL 2015/2016**

SOMMARIO: 1. La Legge di Stabilità del 2015 (Legge n. 190/2014). – 1.1. Premessa. – 1.2. Le modifiche apportate. – 1.3. Le difficoltà interpretative. – 1.4. Il ravvedimento delle dichiarazioni omesse. – 1.4.1. La disciplina per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. – 1.4.2. La disciplina per i tributi non amministrati dall’Agenzia delle Entrate. – 1.5. Il ravvedimento degli omessi o ritardati versamenti e di infedeli dichiarazioni. – 1.6. Aspetti operativi. – 1.6.1. Il ravvedimento parziale. – 1.6.2. Il ravvedimento e il cumulo giuridico. – 1.6.3. Le banche-dati. – 1.7. La rimozione delle cause ostative per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. – 1.8. Le dichiarazioni integrative. – 1.9. La correzione del ravvedimento. – 1.10. La decorrenza. – 1.11. Nostre conclusioni. – 2. La Riforma del sistema sanzionatorio e la ricaduta sulla disciplina del ravvedimento. – 2.1. Gli aspetti amministrativi. – 2.2. Gli aspetti penali. – 2.3. L’entrata in vigore del decreto.

#### **1. LA LEGGE DI STABILITA’ DEL 2015 (Legge n. 190/2014)**

##### **1.1. PREMESSA**

Nei precedenti capitoli si è visto come, nel corso degli anni, l’istituto del ravvedimento operoso sia stato potenziato dal Legislatore; nel biennio 2015 e 2016 la prima delle modifiche, e la più sostanziosa, avvenne ad opera della Legge di stabilità 2015 (L. n. 190 del 2014), ma fino a tale momento l’utilizzo dell’istituto era condizionato fortemente da limiti di tipo temporali e cause ostative. Infatti, prima delle modifiche apportate dalla succitata legge, l’art. 13 del D. Lgs. n. 472 prevedeva la possibilità di rimozione delle violazioni entro determinati termini temporali e solamente qualora non fossero già iniziate attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente, o i soggetti in solido obbligati, avessero avuto formale conoscenza.

##### **1.2. LE MODIFICHE APPORTATE**

La legge n. 190 del 2014, ed in particolare i commi dal 634 al 640 dell’art. 1, è intervenuta apportando modifiche al testo dell’art. 13 D. Lgs. n. 472 del 1997 disciplinante l’istituto del

ravvedimento operoso, nell'ottica di permettere maggiore trasparenza fiscale e *tax compliance*. Tale riforma, pensata per improntare in maniera diversa il rapporto tra Fisco e contribuente, basandolo su cooperazione e collaborazione reciproca, ha l'esigenza di semplificare gli adempimenti, ampliare l'ambito di applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso e di offrire al contribuente opportunità maggiori per rimuovere volontariamente gli errori e/o le violazioni o, ancor di più, stimolando l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari. Un ulteriore scopo della Riforma è ravvisabile nell'evitare le controversie dinnanzi alle Commissioni tributarie, o quanto meno attenuarne il numero, e superare le inefficienze degli istituti deflativi dei quali è prevista l'abrogazione<sup>69</sup>.

Sono state rimodulate le sanzioni mediante la rivisitazione delle cause ostative e l'eliminazione dei limiti di tempo con lo scopo di ottenere la spontanea correzione delle violazioni fino all'ultimo giorno prima del termine di prescrizione degli accertamenti fiscali. Per quanto riguarda i limiti temporali, ed i presupposti applicativi, del ravvedimento operoso si è cercato di renderli omogenei a quelli tipici della dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente<sup>70</sup>. La riforma dell'istituto può essere considerata come un'anticipazione dell'attuazione della L. n. 23/2014 – Delega fiscale – relativamente alla revisione del sistema sanzionatorio.

Dalla relazione accompagnatoria alla Legge di Stabilità 2015 si desume come le modifiche si pongano l'obiettivo di “incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra Fisco e contribuenti, superando il tradizionale modello che li vedeva contrapposti in qualità di controllore e controllato”, di fatto quindi l'Agenzia delle Entrate viene ad avere anche un'azione preventiva.

La Legge di Stabilità 2015, nel modificare le disposizioni relative al ravvedimento operoso, si è ispirata alla volontà di elevare il grado di collaborazione delle parti attraverso la semplificazione delle procedure da parte del Legislatore e un nuovo metodo di dialogo, affinché i contribuenti ricoprano il ruolo di parte attiva, nell'individuare gli adempimenti fiscali.

Apportando tali modifiche il Legislatore ritiene di ridurre l'attività tradizionale di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate permettendo, di conseguenza, un risparmio di risorse concentrandole verso i contribuenti meno trasparenti e collaborativi<sup>71</sup>.

Come precedentemente anticipato, il fine ultimo della Riforma è quello di stimolare l'adempimento spontaneo, da parte del contribuente, degli obblighi tributari. Perciò il contribuente ricoprirà un ruolo attivo e consapevole e sarà direttamente coinvolto già nel momento in cui la dichiarazione deve essere predisposta; inoltre avrà la possibilità di conoscere

---

<sup>69</sup> Tale aspetto sarà analizzato nel successivo capitolo.

<sup>70</sup> GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento operoso*, in Riv. Dir. trib., 2014, IX, 995.

<sup>71</sup> CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuente*, in Il Fisco, 2014, XLIV, 4338.

da subito le informazioni che potranno essere, eventualmente, alla base di controlli o verifiche. Viceversa l'Amministrazione finanziaria, così come disposto dal comma 634 dell'art. 1 della L. n. 190/2014, diventa una sorta di guida trasparente mettendo a disposizione del contribuente tutte le informazioni e gli elementi utili affinché possa adempiere correttamente alle obbligazioni fiscali. Le informazioni che l'Agenzia delle Entrate dispone, acquisite direttamente o pervenute da terzi, potranno riguardare anche ricavi o compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione, oltre ad agevolazioni, deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta. Inoltre il contribuente può segnalare all'Agenzia delle Entrate elementi o fatti dei quali questa non abbia conoscenza.

Al comma 635 è poi previsto che l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni che possono servire per effettuare valutazioni relativamente agli elementi del reddito d'impresa, ossia ricavi, compensi, redditi, volumi d'affari e valore della produzione, riferiti a beni acquistati e posseduti. Il contribuente potrà quindi, ancora prima di ricevere un avviso da parte dell'Agenzia, conoscere quanto il Fisco si attende in relazione alla capacità contributiva.

Infine il comma 636 disciplina che il direttore dell'Agenzia delle Entrate, con un provvedimento, individui le modalità con cui gli elementi e le informazioni debbano essere messi a disposizione del contribuente, oltre alle fonti informative, alla tipologia delle informazioni e alle modalità di comunicazione tra parti.

L'art. 13 del D. Lgs. n. 472, come modificato dalla Legge di Stabilità, implica riduzioni progressive della sanzione, da un massimo di un decimo ad un minimo di un quinto, ossia:

- Ad un decimo del minimo, quindi la sanzione è pari al 3%, se il mancato pagamento di un tributo o di un acconto viene regolarizzato nel termine di trenta giorni dalla data della commissione – ravvedimento breve (lettera a)).
- Ad un nono del minimo, quindi la sanzione è pari al 3,33%, se gli errori, o le omissioni, vengono regolarizzati entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, o entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore se non è prevista alcuna dichiarazione periodica – ravvedimento intermedio (lettera a-bis)).
- Ad un ottavo del minimo, con una sanzione pari al 3,75%, se gli errori, o le omissioni, vengono regolarizzati entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, o entro un anno dall'omissione o dall'errore se non è prevista dichiarazione periodica – ravvedimento lungo o annuale (lettera b)).

- Ad un settimo del minimo, quindi il 4,29%, se gli errori, o le omissioni, vengono regolarizzati entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, o entro due anni dall'omissione o dall'errore se non è prevista dichiarazione periodica – ravvedimento biennale (lettera b-bis)).
- Ad un sesto del minimo, di conseguenza il 5%, se gli errori, o le omissioni, vengono regolarizzati oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, o oltre due anni dall'omissione o dall'errore se non è prevista dichiarazione periodica – ravvedimento ultra-lungo o ultra-biennale (lettera b-ter)).
- Ad un quinto del minimo, perciò il 6%, se gli errori, o le omissioni, vengono regolarizzati dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della L. n.4 del 1929 (lettera b-quater)).
- Ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se viene presentata con ritardo non superiore ai novanta giorni ovvero a un decimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni (lettera c)).

Riassumendo, con riferimento alle violazioni ravvedibili: la lettera a) permette la regolarizzazione dei versamenti omessi o tardivi; le lettere dalla a-bis) alla b-quater) permettono la sanatoria di qualsiasi tipo di violazione, comprendendo quindi il tardivo o omesso versamento, ma escludendo la violazione di omessa dichiarazione che può essere regolarizzata secondo la lettera c).

Sono quindi state introdotte nuove fattispecie di riduzione alle lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater) con lo scopo di estendere l'orizzonte temporale della regolarizzazione spontanea oltre lo spirare del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione; viceversa le lettere a), b) e c) non sono state modificate, così come il secondo periodo del comma 1, secondo il quale per le regolarizzazioni effettuate entro quindici giorni dal momento della violazione la sanzione è ridotta ulteriormente ad un quindicesimo, applicando la sanzione pari allo 0,2%, per ogni giorno di ritardo – ravvedimento ultra-breve (sprint).

Per i casi di insufficiente versamento il *dies a quo* per correggere la violazione, beneficiando della riduzione della sanzione, deve essere riferito alla scadenza del versamento, anziché alla data in cui questo è stato effettuato. Se infatti il contribuente avesse versato un primo acconto

d'imposta in data 10 giugno avrà la possibilità di ravvedere la violazione, entro 30 giorni così come disposto dalla lettera a), fino al 16 luglio; è necessario infatti conteggiare i trenta giorni dalla data del 16 giugno, giorno della scadenza. Inoltre egli potrà provvedere a corrispondere la parte restante entro la scadenza, ossia il 16 giugno, senza incorrere in alcuna violazione.

Sempre con riferimento al termine temporale per utilizzare il ravvedimento, la circolare ministeriale n. 30 del 2002 considerava tempestivo il versamento effettuato il primo giorno lavorativo successivo al giorno della scadenza, nel caso in cui quest'ultimo fosse stato di sabato o giorno festivo.

Grazie alla Riforma, che non modifica la funzione del ravvedimento né la sua logica di base, vengono ampliate le ipotesi di utilizzazione di tale strumento, eliminando il limite temporale massimo, previsto precedentemente dalla lettera b), e graduando la riduzione della sanzione a seconda della tempestività con cui l'autore della violazione provvede alla regolarizzazione.

I ridotti limiti temporali causavano un limitato utilizzo dell'istituto, i contribuenti avevano infatti la possibilità di farne uso solamente entro il termine temporale previsto dalla lettera b) e, decorso tale termine, non avrebbero beneficiato di alcun vantaggio perché per sanare le proprie violazioni avrebbero dovuto corrispondere la sanzione in forma piena.

Un'importante modifica apportata dalla Legge di Stabilità è che la maggior parte delle nuove misure sanzionatorie, come quelle previste dalle lettere b-bis), b-ter) e b-quater), sono applicabili solamente ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

Viceversa le invariate lettere a), b) e c) e la nuova a-bis) sono applicabili indistintamente a tutti i tributi, quindi anche a quelli non amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Infatti, tra le nuove lettere a-bis), b-bis), b-ter) solamente la prima, che definisce la possibilità di regolarizzare la violazione entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, può essere applicata a tutti i tributi e quindi anche a quelli che non sono gestiti dall'Agenzia delle Entrate, beneficiando della sanzione ridotta ad un nono del minimo; viceversa le fattispecie previste dalle altre lettere sono applicabili limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Si potrebbe quindi sostenere che la Legge di Stabilità abbia due distinti ambiti applicativi, o addirittura parlare di due discipline all'interno della stessa norma<sup>72</sup>, distinguendoli a seconda della tipologia di tributo oggetto della violazione:

- i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, come imposte sui redditi (Irpef ed Ires), addizionali (comunali e regionali), contributo di solidarietà, Irap, Iva, ritenute fiscali,

---

<sup>72</sup> GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, cit., 315.

imposte sulle successioni e donazioni, canone Rai, imposta di registro e imposte ipotecarie e catastali, ai quali sono rivolte la maggior parte delle nuove misure;

- e tutti gli altri tributi, tra i quali i tributi locali di competenza dei Comuni - come Imu, Tasi, Tari - e quelli gestiti dall’Agenzia delle Dogane - come dazi doganali e accise - i contributi consortili e diritti camerali oltre ai tributi minori.

Per la verità ci si aspettava che la Legge di Stabilità chiarisse cosa dovesse essere inteso per “tributo non amministrato dall’Agenzia delle Entrate” perché è, di fatto, una locuzione pressoché generica. Neppure i documenti accompagnatori alla Legge sono riusciti ad essere più specifici, infatti si limitano a definire che i tributi locali debbono essere considerati come non amministrati dall’Agenzia. Di difficile classificazione sono, per esempio, le tasse automobilistiche che sono devolute alle Regioni a statuto ordinario ed alle Province autonome di Trento e Bolzano, ma quelle relative al Friuli-Venezia Giulia, Sicilia e Sardegna sono di competenza dell’Agenzia delle Entrate.

Più precisamente con la Legge in questione, sono stati aggiunti i commi 1-bis ed 1-ter, dove il primo stabilisce che i termini per poter utilizzare il ravvedimento, per le fattispecie disciplinate alle lettere b-bis) e b-ter), sono applicabili esclusivamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate; il secondo stabilisce, sempre relativamente ai tributi gestiti dall’Agenzia delle Entrate, che non opera più la preclusione del comma 1<sup>73</sup>, ovvero che il ravvedimento è possibile anche se sono già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento. Per contro non è possibile ricorrere al ravvedimento operoso di violazioni relative a tributi non gestiti dall’Agenzia delle Entrate qualora siano già iniziati controlli fiscali. Di conseguenza, limitatamente ai tributi amministrati dall’Agenzia, oltre ad essere stato esteso il termine entro il quale è possibile effettuare il ravvedimento, sono state anche eliminate le cause ostative che precedentemente erano previste. Con la Riforma è infatti possibile procedere con il ravvedimento anche se una violazione è già stata constatata, e l’unico limite rimasto è rappresentato dalla notifica un atto di accertamento, di rettifica o di una comunicazione di irregolarità emessa secondo gli artt. 36 bis e 36 ter del DPR n. 600 del 1973 o 54 bis del DPR n. 633 del 1972. Inoltre, a meno che non ci sia espressa indicazione nella norma, il ravvedimento è anche inibito dalla notifica<sup>74</sup> di un atto di contestazione delle sanzioni (ex art. 16 del D. Lgs.

---

<sup>73</sup> L’art. 13 prima della riforma disciplinava quanto segue: “la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore abbia avuto formale conoscenza”. Accessi, ispezioni e verifiche erano in riferimento ad ogni periodo d’imposta, perciò era possibile effettuare il ravvedimento operoso per violazioni commesse in periodi diversi da quello oggetto del controllo.

<sup>74</sup> Si fa riferimento al momento in cui il contribuente riceve l’atto, non a quello di spedizione o consegna all’agente notificatore.

n. 472/1997), di una cartella di pagamenti e dell'avviso di recupero del credito d'imposta, considerando la loro natura di atti autoritativi impositivi recanti una pretesa tributaria<sup>75</sup>.

È chiaro quindi come il ravvedimento sia accessibile non solamente se il contribuente è stato ufficialmente informato dell'inizio dell'attività di controllo, bensì anche se gli è stato notificato un processo verbale di constatazione con la rilevazione delle violazioni. In tal caso, la riduzione della sanzione sarà minore perché minore è la spontaneità che caratterizza il ravvedimento. Come detto precedentemente, solo la notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni di irregolarità successive alla liquidazione o al controllo formale delle dichiarazioni<sup>76</sup>, inibisce la possibilità di utilizzare l'istituto del ravvedimento. Bisogna considerare però, che la normativa relativa alle comunicazioni appena menzionate, non prevede che queste siano portate a conoscenza del contribuente mediante notificazione, e potrebbe essere quindi dubbio l'effetto preclusivo; sarebbe auspicabile un intervento normativo che disponga, anche per tali comunicazioni, il procedimento di notifica tipico degli avvisi di accertamento. Il contribuente ha inoltre la possibilità di non regolarizzare tutti gli illeciti contestati ma può indicare, in sede di dichiarazione integrativa, i rilievi che intende correggere rispetto a quelli di cui non accetta la contestazione.

La lettera b-quater) disciplina la regolarizzazione della violazione dopo la constatazione delle stesse, di conseguenza il contribuente può provvedere a sanare l'illecito spontaneamente, con l'applicazione delle riduzioni previste dalle lettere precedenti alla b-quater), anche dopo l'inizio delle verifiche e fino a quando la violazione non sia constatata effettivamente. È da considerare anche che il riferimento, nella lettera b-quater), alla constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 L. n. 4 del 7 gennaio 1929 rende irrilevante quanto risulta dai processi verbali giornalieri redatti nel corso della verifica. Viceversa la riduzione prevista da tale lettera non può essere applicata alle violazioni disciplinate dagli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, del D. Lgs. n. 471 del 1997, nei quali vengono regolate le sanzioni in tema di violazioni documentali con particolare attenzione a ricevute e scontrini fiscali, documenti di trasporto e installazione dei registratori di cassa. Per la verità non è chiaro se l'esclusione di queste violazioni dalla disposizione in esame definisca l'impossibilità assoluta di regolarizzarle a controllo iniziato, oppure se restino ravvedibili, con le riduzioni previste dalle lettere precedenti, fino alla notifica dell'atto di accertamento o di liquidazione.

Inoltre il comma 1-quater dell'art. 13 ha stabilito che la potestà punitiva dell'Amministrazione non è preclusa dal pagamento o la regolarizzazione della violazione tramite ravvedimento, la quale può iniziare o proseguire accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di

---

<sup>75</sup> Circolare n. 6/E del 2015.

<sup>76</sup> Disciplinate agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

controllo e accertamento per il medesimo periodo d'imposta. Quanto affermato dal comma in questione viene anche ribadito nella nota del 15 maggio 2015 della Guardia di Finanza, secondo la quale l'aver azionato l'istituto del ravvedimento non preclude l'inizio di ulteriori attività ispettive, ma è necessario che pervenga l'autorizzazione del Comandante del Reparto. Nel caso in cui un contribuente sia inserito nella programmazione annuale delle verifiche, ma avesse effettuato il ravvedimento prima dell'inizio della verifica, l'organo di controllo potrà effettuare la verifica o rinunciarvi; tale scelta dovrà essere intrapresa successivamente ad una valutazione sulla corrispondenza tra le violazioni sanate e gli elementi di rischio che l'Amministrazione possiede. È possibile anche che il contribuente si avvalga dell'istituto del ravvedimento durante verifiche o controlli fiscali; in tal caso si aprono due scenari. Il primo riguarda il ravvedimento che ha per oggetto aspetti non interessati dall'attività di controllo: sarà onere del contribuente, così come disposto anche dalla circolare n. 6/E del 2015, comunicare all'Amministrazione i rilievi per i quali intende ravvedersi e l'organo di controllo proseguirà la propria attività.

Il secondo fa riferimento al ravvedimento di elementi interessati dall'attività ispettiva ma non ancora verbalizzati: l'Amministrazione valuterà se continuare o interrompere l'intervento verificando se ci sia piena coincidenza tra illeciti regolarizzati e le informazioni in possesso o se, viceversa, ci siano altre irregolarità non ancora sanate.

Infine un'ulteriore possibilità è che il contribuente regolarizzi violazioni già formalizzate in un processo verbale di verifica giornaliero: spetterà all'organo di controllo, dopo aver verificato il corretto perfezionamento, darne atto nel successivo verbale di verifica giornaliero ed allegare la documentazione; l'Amministrazione procederà quindi con il proprio controllo fino all'ordinaria conclusione e le ulteriori violazioni saranno confermate nel processo verbale di constatazione.

In tutti i casi appena esposti l'Amministrazione dovrà acquisire dal contribuente i documenti a prova dell'avvenuto ravvedimento e le informazioni utili per individuare la natura e gli importi di quanto sia stato regolarizzato.

### 1.3. LE DIFFICOLTÀ INTERPRETATIVE

Mediante la circolare n. 23/E del 2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti su alcune questioni controverse relativamente all'applicazione del "nuovo" ravvedimento; in particolar modo la circolare fa riferimento all'applicazione delle lettere a-bis) e b-quater).

Con riferimento alla lettera a-bis) nasce, in primis, una difficoltà interpretativa relativamente alle violazioni ravvedibili e, in particolare, se il termine di novanta giorni debba decorrere dalla

presentazione della dichiarazione periodica o dalla data in cui il versamento doveva essere effettuato. Secondo una prima interpretazione la violazione di infedele o inesatta dichiarazione dovrebbe essere regolarizzata entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione; viceversa in caso di omesso o insufficiente versamento il *dies a quo* dovrebbe essere quello in cui è stata commessa la violazione, ossia alla scadenza del versamento<sup>77</sup>. Per contro, se l'interpretazione della norma fosse letterale, per i casi di omesso o insufficiente versamento dei tributi che, successivamente al versamento, prevedono una dichiarazione periodica, il termine temporale per il ravvedimento è maggiore. In realtà però, interpretare la norma letteralmente sembra incongruente con la logica del ravvedimento; di conseguenza per l'omesso o insufficiente versamento è più opportuno considerare la scadenza del versamento come *dies a quo*, anche qualora sia prevista una dichiarazione periodica successiva al pagamento. Per quanto riguarda i versamenti di imposte che attengo alle dichiarazioni la perplessità sorge perché non sembra convincente collegare il termine di presentazione della dichiarazione al ravvedimento di tali violazioni.

Inoltre le due soglie temporali, ossia il termine fisso e quello mobile, fanno riferimento alla distinzione tra tributi periodici, le cui violazioni devono essere regolarizzate entro novanta giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione, ed i tributi d'atto, per i quali il termine di novanta giorni deve essere determinato dal momento della commissione della violazione<sup>78</sup>. Tuttavia sembra che tale distinguo sia poco sensato e finisca per rendere la fattispecie in questione poco utilizzata e soprattutto implica una disparità di trattamento, rispetto alla fattispecie prevista alla lettera b). È perciò più ragionevole considerare la data della commissione della violazione come termine per la determinazione dei novanta giorni.

L'idea sembra più chiara con un esempio. Un omesso versamento dell'acconto relativo alla dichiarazione dei redditi 2014 poteva essere ravveduto entro il 29/12/2015 (90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2014, ossia 30/09/2015) pagando un nono del minimo (30%) – lettera a-bis). Se invece il ravvedimento della stessa violazione avveniva entro il 30/09/2015 (termine per la presentazione della dichiarazione) la sanzione era ridotta ad un ottavo del minimo – lettera b). Da questo esempio è possibile individuare il controsenso, infatti la riduzione della sanzione sarebbe maggiore (un nono) se la regolarizzazione fosse posta in essere in un momento successivo (29 dicembre, anziché 30 settembre).

---

<sup>77</sup> PARISI P., *Due aspetti "tormentati" del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma*, in *Il Fisco*, 2015, XXVI, 2547.

<sup>78</sup> Circolare n. 6/E del 2015.

Diversamente invece, in ambito di tributi locali, per i quali sussiste l'obbligo dichiarativo solamente qualora siano intervenute variazioni specifiche, inerenti il possesso o la detenzione degli immobili oppure rilevanti per la determinazione del tributo, il termine entro cui la violazione deve essere regolarizzata può decorrere solamente dalla scadenza per il pagamento del tributo. Ne sono un esempio le dichiarazioni Imu o Tasi che non sono periodiche, bensì episodiche, e non devono essere presentate annualmente<sup>79</sup>.

Un'ulteriore difficoltà interpretativa si nota relativamente alla lettera b-quater). La legge di Stabilità non precisa se quanto disposto da tale lettera sia applicabile a tutti i tributi o solamente a quelli gestiti dall'Agenzia delle Entrate. Il ravvedimento sembrerebbe accessibile, in presenza di un notificato processo verbale di constatazione, anche ai tributi non amministrati dall'Agenzia. Questo però finisce per non coordinarsi con il fatto che l'istituto per le violazioni relative ad altri tributi resta inaccessibile se sono già iniziate attività di controllo. Sarebbe di conseguenza corretto, per rendere la normativa sistematica, considerare anche la lettera b-quater), oltre alla b-bis) e b-ter), applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Tale conclusione è desumibile anche dalla circolare n. 23/E del 2015, la quale fa riferimento solamente ai tributi dell'Agenzia. Risulta in ogni caso difficile coordinare le nuove disposizioni visto che il riformato art. 13 prevede sia disposizioni che si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, che quelle che si applicano in generale ai tributi.

Inoltre, se si confronta il costo del ravvedimento della dichiarazione omessa, e presentata tardivamente entro 90 giorni dal termine, con il costo del ravvedimento della dichiarazione infedele dopo il termine di presentazione, si desume una distorsione.

Dalla circolare ministeriale n. 11/E del 2010 si apprende che la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario è a tutti gli effetti valida, ed il ravvedimento, così come disciplinato dalla lettera c) dell'art. 13 non modificata dalla riforma, prevede la riduzione della sanzione ad un decimo del minimo, di conseguenza il costo dell'istituto è contenuto.

Nel caso in cui non siano dovute imposte, regolarizzare l'omissione implica una sanzione pari a 25 € (un decimo di 258 €<sup>80</sup>). La legge di Stabilità introducendo la lettera a-bis) disciplina una riduzione della sanzione ad un nono se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni.

Di conseguenza se la regolarizzazione della dichiarazione infedele avviene, mediante ravvedimento, entro il novantesimo giorno il versamento sarà pari ad un nono del minimo, viceversa se entro 90 giorni si presenta la dichiarazione omessa la sanzione viene ridotta ad un decimo del minimo. Questo potrebbe implicare l'effetto contrario di indurre il contribuente a

---

<sup>79</sup> Risoluzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 29 aprile 2013.

<sup>80</sup> C.M. n. 23 del 1999.

non presentare alcuna dichiarazione piuttosto che presentarne una non totalmente corretta, conscio di avere la possibilità di regolarizzazione scontando una riduzione della sanzione maggiore (un decimo in luogo ad un nono). Questo aspetto è del tutto contrario allo scopo della Riforma, ossia di incentivare non solo la correzione spontanea, ma anche di stimolare il contribuente alla presentazione di una dichiarazione corretta fin dall'origine.

#### 1.4. IL RAVVEDIMENTO DELLE DICHIARAZIONI OMESSE

La sanatoria delle dichiarazioni omesse continua ad essere disciplinata solamente dalla lettera c) dell'art. 13, che non è stata modificata dalla Riforma. Questa prevede che ci sia riduzione ad un decimo del minimo della sanzione, prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, se viene presentata dichiarazione tardiva con un ritardo non superiore a novanta giorni; oppure di quella prevista per l'omissione della dichiarazione periodica, prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se viene presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni. Di conseguenza, una volta decorsi i novanta giorni non sarà possibile accedere al ravvedimento mediante la presentazione della dichiarazione tardiva<sup>81</sup>. In questo caso il contribuente avrà la possibilità di sanare la propria posizione relativamente alle violazioni consequenziali, come gli omessi versamenti, tramite il ravvedimento e poi attenderà la contestazione delle violazioni relative all'omessa dichiarazione<sup>82</sup>.

Come si vedrà nel paragrafo 2.2. se il contribuente regolarizza la violazione di omessa dichiarazione oltre il termine di novanta giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, non beneficerà della riduzione della sanzione amministrativa, perché l'istituto del ravvedimento è precluso, ma potrà godere della non punibilità del reato rilevante in sede penale<sup>83</sup>.

Quanto detto implica che fattispecie analoghe possono essere discriminate. Si pensi al caso in cui un contribuente abbia presentato tempestivamente la propria dichiarazione ma in essa non sia dichiarato la quasi totalità del reddito imponibile; d'altra parte può accadere che un altro trasgressore non abbia presentato alcuna dichiarazione. Se il secondo contribuente non presentasse la dichiarazione tardiva entro il termine di novanta giorni, non potrebbe godere di alcuna riduzione della sanzione, sebbene la violazione commessa sia analoga, o addirittura di

---

<sup>81</sup> SEPIO G. e TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in Corr. Trib., 2015, XXX, 2299.

<sup>82</sup> È necessario rammentare che le circolari n. 180/E e 192/E del 1998 prevedevano che le violazioni prodromiche e quelle consequenziali venissero regolarizzate distintamente. È una violazione prodromica l'omessa fatturazione; viceversa l'omesso versamento o l'infedele dichiarazione sono consequenziali.

<sup>83</sup> Art. 13, comma 2, del D. Lgs. n. 74 del 2000, così come modificato dal D. Lgs. n. 158 del 2015.

inferiore importo, a quella del primo trasgressore. Quest'ultimo, invece, potrà beneficiare dell'istituto del ravvedimento e presentare *sine die* dichiarazione integrativa. Non è chiaro però se il differente comportamento commesso dai due contribuenti possa essere la giustificazione di un trattamento sanzionatorio così diverso<sup>84</sup>.

I principali tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate interessati dal ravvedimento per omessa dichiarazione sono le imposte dirette, l'Irap, l'Iva, le ritenute fiscali e le imposte di successione e di registro. Queste ultime si considerano incluse facendo riferimento al termine "dichiarazione" e all'interpretazione estensiva, proposta dalla Circolare Ministeriale n. 180/E del 1998, che comprende anche le nozioni di atto e denuncia.

Per quanto riguarda invece i tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate si considera per esempio l'Imu.

#### 1.4.1. LA DISCIPLINA PER I TRIBUTI AMMINISTRATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

##### IMPOSTE DIRETTE: IRPEF ED IRES

L'art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998 stabilì che la dichiarazione dei redditi debba essere presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta per le persone fisiche; viceversa le persone giuridiche la devono presentare entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Le dichiarazioni relative alle persone giuridiche devono essere inviate telematicamente perciò, per verificare che siano state tempestivamente spedite, è necessario considerare la data riportata nell'attestazione di ricevimento che l'Agenzia delle Entrate rilascia. Se invece la dichiarazione fosse consegnata in forma cartacea fa fede la data riportata nella ricevuta rilasciata.

Nel caso in cui il contribuente non rispettasse il termine per l'invio della dichiarazione potrà sanare la propria posizione con il ravvedimento operoso, trasmettendo una dichiarazione tardiva entro 90 giorni rispetto all'originaria scadenza, beneficiando della riduzione della sanzione ad un decimo.

La sanzione amministrativa per i casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi fu individuata, dall'art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997, dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 258 €. Se invece non fosse dovuta

---

<sup>84</sup> CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, cit., 443.

alcuna imposta, la sanzione varia da 258 € a 1.032 €; e avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso la sanzione sarà ridotta ad un decimo di 258 €, ossia 25 € (Circolare n. 23/E del 1999).

È da considerare però che l'omessa dichiarazione può implicare probabilmente altre violazioni, come il versamento delle imposte dalla dichiarazione scaturenti; se così fosse sarà necessario regolarizzare l'omesso, o insufficiente, versamento con un ulteriore ravvedimento.

Una volta decorsi i 90 giorni dalla scadenza originaria, il contribuente che non ha presentato la propria dichiarazione – dichiarazione omessa – non potrà utilizzare l'istituto del ravvedimento, anche se non siano dovute imposte o siano state versate entro i termini previsti.

Il contribuente ha quindi un'unica possibilità: presentare la dichiarazione anche oltre il termine di novanta giorni e, se sono state versate per intero le imposte dovute, beneficiare dell'applicazione delle sanzioni in misura fissa da un minimo di 258 € ad un massimo di 1.032 €. Viceversa, se il contribuente non procedesse in tal senso, la sanzione applicata sarebbe dal 120 % al 240 % dell'imposta dovuta. L'occasione offerta al contribuente nel caso in cui la dichiarazione non sia stata presentata entro i 90 giorni, non può considerarsi come una forma di ravvedimento, ma può essere utilizzata per limitare le sanzioni di una dichiarazione omessa quando l'istituto non è più praticabile.

#### IRAP ED IVA

L'omessa dichiarazione Irap può essere ravveduta, applicando le medesime regole previste in ambito di Irpef ed Ires, presentando dichiarazione tardiva entro 90 giorni dall'originaria scadenza versando la sanzione pari ad un decimo di quella minima. Anche in tal caso la sanzione per omessa dichiarazione è prevista dal 120 % al 240 % ma, diversamente dalle imposte dirette, è prevista in misura fissa, pari a 258 €, nel caso in cui non sia dovuta alcuna imposta. Di conseguenza procedendo al ravvedimento la sanzione da corrispondere sarà pari a 25 €.

Per ravvedere invece, le dichiarazioni omesse in caso di imposta sul valore aggiunto viene applicato quanto precedentemente descritto in tema di imposte dirette ed Irap. Ma per le dichiarazioni periodiche Iva è previsto che l'omissione sia ravveduta entro 30 giorni. La sanzione ridotta, così come disposto dall'art. 5, comma 1, del D. Lgs. n. 471, sarà pari ad un decimo di quella ordinaria, che varia da 120 % a 240 % dell'imposta dovuta con un minimo di 258 €; se invece non ci fosse alcuna imposta da corrispondere la riduzione si applicherà alla sanzione fissa da un minimo di 258 € ad un massimo di 2.065 €. Anche in tal caso quindi la sanzione ridotta sarà di 25 €. È da considerare che se ci fosse omissione della dichiarazione unificata, comprensiva di più imposte, le violazioni saranno tante quante le imposte a cui la

dichiarazione fa riferimento, e sarà necessario provvedere a più ravvedimenti e corrispondere sanzioni ridotte distinte.

#### RITENUTE FISCALI

I sostituti d'imposta, nel corrispondere somme ad altri soggetti, devono operare una ritenuta da versare all'Erario ed ogni anno, entro il 31 luglio, devono presentare la dichiarazione del sostituto d'imposta, ossia il modello 770.

L'omissione del modello 770, anch'essa come le precedenti, può essere sanata entro 90 giorni mediante ravvedimento. L'art. 2 del D. Lgs. n. 471 del 1997 definisce che la sanzione da ridurre varia dal 120% al 240% delle ritenute non versate, con un minimo di 258 €; viceversa se le ritenute siano state interamente versate la sanzione varia da un minimo di 258 € ad un massimo di 2.065 €. È necessario far riferimento, per il calcolo del termine di 90 giorni, alla data di effettiva scadenza di presentazione del modello infatti, pur essendo prevista al 31 luglio di ogni anno, viene spesso prorogata.

Gli intermediari abilitati alla presentazione delle dichiarazioni, che non avessero provveduto ad inviarle, hanno la possibilità di ravvedere le violazioni commesse ma viene loro applicata una specifica sanzione, prevista dall'art. 7-bis del D. Lgs. n. 241 del 1997, che varia da 516 € a 5.164 €. Di conseguenza la sanzione che dovranno corrispondere sarà pari a 51 €. D'altra parte il contribuente dovrà comunque presentare la propria dichiarazione perché il conferimento dell'incarico ad un intermediario non lo libera dalle proprie responsabilità.

#### IMPOSTE DI SUCCESSIONE E DI REGISTRO

In ambito di imposte di registro e successione la dichiarazione, qualora omessa, può essere presentata entro il termine di 90 giorni, beneficiando della sanzione ridotta ad un decimo. Se invece il ravvedimento venisse attuato in un momento successivo al termine di 90 giorni, sebbene non ci sia una norma disciplinante tale circostanza, si ritiene comunque ammissibile l'istituto. La violazione può essere sanata entro un anno dalla commissione, con un abbattimento della sanzione ad un ottavo. Viceversa, per quanto riguarda il ravvedimento oltre l'anno si applicano le nuove misure, introdotte dalla L. di Stabilità 2015, secondo le quali la sanzione è ridotta ad un settimo, se la correzione avviene entro i due anni, o ad un sesto, se la violazione viene rimossa oltre i due anni.

Per l'omissione della dichiarazione di successione, anche sostitutiva o integrativa, la sanzione, prevista dall'art. 50 del D. Lgs. n. 346 del 1990, varia dal 120 % al 240 % dell'imposta liquidata; se invece nessuna imposta fosse dovuta la sanzione varia da 258 € a 1.032 €.

Le sanzioni relative alle omesse dichiarazioni in ambito di imposta di registro, previste dall'art. 69 del T.U. n. 131 del 1986, variano dal 120 % al 240 % dell'imposta dovuta.

#### 1.4.2. LA DISCIPLINA PER I TRIBUTI NON AMMINISTRATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Così come per i precedenti tributi, è possibile sanare la dichiarazione omessa relativamente ai tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate mediante il ravvedimento operoso e la presentazione della dichiarazione tardiva entro 90 giorni dalla scadenza, ottenendo la riduzione della sanzione ad un decimo. Per questi tributi il ravvedimento è precluso se sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche, e come anticipato è dubbia la preclusione con riferimento alla notifica di un processo verbale di constatazione.

Relativamente ai tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate un esempio può essere la dichiarazione Imu che deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello nel quale ci sono state significative variazioni tali da dover essere comunicate al Comune. Se la dichiarazione non fosse stata presentata entro tale termine, il contribuente potrà sanare la violazione entro 90 giorni, quindi entro il 28 settembre, dovendo corrispondere una sanzione pari a 5 €, ossia pari ad un decimo del minimo edittale (da 100 % al 200 % dell'imposta dovuta, con un importo minimo pari a 51 €). In realtà però ogni singolo Comune ha facoltà di modificare le norme in questione attraverso il proprio regolamento comunale di funzionamento dell'imposta.

#### 1.5. IL RAVVEDIMENTO DEGLI OMESSI O RITARDATI VERSAMENTI E DI INFEDELI DICHIARAZIONI

L'istituto del ravvedimento operoso, oltre che per le omesse dichiarazioni, può essere anche utilizzato, anzi ne è l'utilizzo tipico, per regolarizzare gli omessi, ritardati o insufficienti versamenti e le infedeli dichiarazioni. Le regole da applicarsi al ravvedimento in questione sono state significativamente modificate dalla L. di Stabilità del 2015. È stato, in primis, ampliato il numero di casi in cui lo strumento può essere utilizzato improntandolo sulla logica dell'aggravarsi del costo dell'istituto all'aumentare del tempo intercorrente tra regolarizzazione e violazione – la riduzione della sanzione è via via sempre minore –, con lo scopo di incentivare la regolarizzazione spontanea da parte dei contribuenti; in secondo luogo il tasso di interesse di riferimento è stato ridotto (0,5 % nel 2015 così come stabilito dal D.M. dell'11 dicembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 290 del 15 dicembre 2014) riducendo di conseguenza anche il costo per il perfezionamento del ravvedimento<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> È da considerarsi che in caso di variazione del tasso legale gli interessi devono essere calcolati con il metodo del *pro rata temporis*, basandosi sui tassi di interesse in vigore nei singoli periodi.

Per le violazioni qui esaminate la normativa precedente alla Legge di Stabilità 2015 permetteva di utilizzare il ravvedimento entro 30 giorni dalla scadenza originaria, beneficiando della sanzione ridotta ad un decimo; oppure entro il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo di imposta in cui la violazione era stata commessa, con la sanzione ridotta ad un ottavo. Di fatto erano i casi previsti dalle lettere a) e b), dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472, che la Legge di Stabilità ha mantenuto invariate. Quest'ultima però ha introdotto anche altri casi nei quali le violazioni possono essere regolarizzate mediante il ravvedimento, sono state infatti introdotte le lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater). Per ciascuno di questi casi, così come per quelli non modificati dalla Riforma, la riduzione della sanzione, per le violazioni di omesso o tardivo versamento, si applica con riferimento alla sanzione minima edittale prevista, pari al 30%, dall'art. 13 del d. Lgs. n. 471 del 1997.

Il contribuente, che decida di regolarizzare tali violazioni mediante ravvedimento operoso, deve pagare con il modello F24 l'imposta dovuta, gli interessi<sup>86</sup> e la sanzione ridotta. Inoltre quanto dovuto può essere pagato anche per compensazione ma, così come disposto dall'art. 27, commi dal 18 al 20, della L. di Stabilità 2015, le sanzioni saranno maggiori (incrementate dal 100% al 200% del credito utilizzato) se il contribuente utilizza in compensazione crediti in tutto, o in parte, inesistenti. Inoltre non è possibile effettuare la compensazione per quelle imposte versate con i modelli F23 o F24 Elide.

Nel caso in cui il sostituto d'imposta, presentato il modello 770, non avesse applicato le ritenute d'imposta sarà soggetto alle sanzioni previste dall'art. 14 del D. Lgs. n. 471 del 1997, ossia pari al 20% di quanto non trattenuto. Tale articolo dispone inoltre, che la sanzione per l'omessa o non corretta applicazione della ritenuta concorre con quella per il mancato versamento; di conseguenza alla sanzione pari al 20% dell'importo non trattenuto, si aggiunge la sanzione pari al 30% di quanto non sia stato versato. Si tratta quindi di concorso delle due sanzioni, la Corte di Cassazione ha infatti affermato, con le sentenze n. 22855 del 2010, n. 19697 del 2011 e n. 28528 del 2013, che non sussiste una duplicazione delle sanzioni trattandosi di violazioni diverse.

Se invece la violazione consistesse in una dichiarazione infedele, tanto in ambito di imposte sui redditi<sup>87</sup> quanto di imposta sul valore aggiunto<sup>88</sup> e ritenute fiscali<sup>89</sup>, le sanzioni da applicarsi

---

<sup>86</sup> Gli interessi devono essere calcolati al tasso legale annuo, facendo riferimento ai giorni che intercorrono dal momento in cui il versamento doveva essere eseguito al momento in cui viene effettuato effettivamente, ed il versamento deve essere effettuato in via separata, ossia non cumulativamente con il tributo (R. M. n. 109/E del 22 maggio 2007). Il versamento degli interessi continua invece ad essere cumulativo con il tributo con riferimento agli interessi da corrispondere sulle ritenute da parte dei sostituti d'imposta.

<sup>87</sup> Art. 1, comma 2, D. Lgs. n. 471 del 1997.

<sup>88</sup> Art. 5, comma 4, D. Lgs. n. 471 del 1997.

<sup>89</sup> Art. 2, comma 2, D. Lgs. n. 471 del 1997.

variano dal 100% al 200% delle imposte o ritenute non versate con riferimento alla differenza tra quanto non dichiarato e quanto non accertato, con un minimo di 258 €. Di conseguenza, applicando il ravvedimento operoso entro 30 giorni – lettera a) – la sanzione da commisurare è pari a 25 €, oppure pari a 32 € se la regolarizzazione avviene entro la scadenza per la presentazione della dichiarazione dell'anno in corso – lettera b) –. Viceversa, con le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità possono essere applicate anche le nuove fattispecie previste. È possibile quindi graduare la sanzione con riferimento alla velocità di regolarizzazione. Bisogna però ricordare che, se la violazione fa riferimento a tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate l'unica fattispecie applicabile, tra quelle di nuovo conio, è quella prevista alla lettera a-bis); considerando i dubbi riguardanti la lettera b-quater) che son stati risolti nel 2015 con la Riforma del sistema sanzionatorio<sup>90</sup>.

## 1.6. ASPETTI OPERATIVI

### 1.6.1. IL RAVVEDIMENTO PARZIALE

La Legge di Stabilità prevede, al comma 2 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472, che l'istituto del ravvedimento si perfeziona mediante il pagamento contestuale del tributo, della sanzione ridotta e degli interessi di mora<sup>91</sup>. Contestualità non intesa, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, in senso materiale, ma è necessario che tutti gli adempimenti previsti siano effettuati nei termini utili per le attenuazioni da ravvedimento, anche se separatamente.<sup>92</sup> Con questo si vuole intendere che il ravvedimento, pur non perfezionandosi totalmente con il versamento della prima parte dell'importo dovuto complessivo, può perfezionarsi parzialmente per la parte di imposta versata, a condizione che sia corrisposta la quota di sanzioni ed interessi ad essa proporzionali e che parte di quanto versato sia a titolo di sanzioni con l'indicazione del relativo codice tributo<sup>93</sup>. Per fare un esempio, se il contribuente ha commesso una violazione di omesso versamento per 100 euro e decida di porre correzione beneficiando della riduzione ad un decimo, a norma della lettera a), dovrà corrispondere un importo complessivo di imposta e sanzioni, tralasciando ai fini dell'esempio gli interessi di mora, pari a 103 euro. Di conseguenza

---

<sup>90</sup> Argomento trattato successivamente.

<sup>91</sup> Gli interessi di mora vengono calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera secondo il regime dell'interesse semplice (1% per l'anno 2014, 0,5% per l'anno 2015 e 0,2% per l'anno 2016). Se il ravvedimento non richiedesse il pagamento di alcun tributo gli interessi non sarebbero dovuti.

<sup>92</sup> Viceversa per gli altri tributi, non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, è richiesto che interessi e sanzioni siano versati unitamente all'imposta.

<sup>93</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 2 agosto 2013.

potrà versare quanto dovuto in due *tranches* e quindi con il primo versamento di 51,5 euro il ravvedimento si perfezionerà parzialmente, ossia limitatamente all'imposta dovuta di 50 purché l'importo di 1,5 venga versato a titolo di sanzioni; potendo regolarizzare la parte di imposta restante in un successivo momento a meno che non si verifichi una causa ostativa all'utilizzo del ravvedimento.

Ciò detto però rimane un dubbio relativamente alla dichiarazione integrativa, ovvero se ne debba essere presentata un'unica per l'intera imposta non versata, quindi pari a 100 euro con riferimento all'esempio, e possano effettuarsi più versamenti; oppure se debbano essere presentate tante dichiarazioni integrative contenenti ciascuna la parte di imposta che si andrà a corrispondere relativamente ad ogni *tranche*. Considerando il riferimento ai controlli formali e sostanziali della circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, sembra più corretto che debba essere presentata una dichiarazione integrativa indicante la quota di imposta che si intende ravvedere parzialmente nel momento del versamento della quota parte di quanto dovuto e per i successivi ravvedimenti parziali debba essere fatto lo stesso, cosicché in sede di controllo non venga rilevato un disallineamento tra quanto dichiarato e quanto versato. Se infatti così non fosse nel momento in cui si presenta un'integrativa contenente l'importo totale dell'imposta ma si provveda al versamento di una parte di essa, l'Agenzia in sede di controllo individuerà nell'immediato che quanto versato non è l'importo totale e quindi provvederà all'invio di una comunicazione preclusiva ai fini del ravvedimento e la parte d'imposta non ancora versata non sarà più regolarizzabile mediante l'istituto.

L'istituto del ravvedimento operoso, a differenza di quanto era previsto per gli istituti deflativi, non prevede la possibilità di versare le somme dovute a rate; tuttavia nella realtà, ed in tempi di scarsa liquidità, accade spesso che il contribuente proceda con versamenti parziali personalizzando, di fatto, l'utilizzo del ravvedimento. Non si può comunque parlare di ravvedimento "frazionato" o rateale, ma sarebbe più opportuno parlare di ravvedimento "parziale"; dove per quest'ultimo si intende l'istituto che si perfeziona, limitatamente, corrispondendo interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta che tardivamente è stato versato<sup>94</sup>. Non potendosi parlare di rateazione di quanto dovuto in sede di ravvedimento si esclude che l'istituto sia considerato totalmente perfezionato, e quindi che il contribuente benefici della complessiva riduzione della sanzione, con il solo versamento della prima rata. Le somme non versate potranno essere oggetto di successivi ravvedimenti parziali fino a quando non sia notificato un atto impositivo, o di successivi atti di contestazione.

---

<sup>94</sup> Discorso diverso deve essere fatto in campo penale, perché ad un ravvedimento parziale non può corrispondere un'attenuazione parziale della pena.

È necessario quindi procedere ad un'analisi dei documenti emanati, nel corso degli anni, sull'argomento ed in particolare: le circolari ministeriali n. 180/E e n.192/E del 1998 e la risoluzione ministeriale n. 67/E del 2011.

La prima delle due circolari del 1998, la n. 180/E, fa riferimento alla contestualità del pagamento al fine di regolarizzare la violazione. Secondo la logica sottesa a tale documento la contestualità è da intendersi nel senso che tutti gli adempimenti debbano essere effettuati entro lo stesso limite temporale previsto dalla normativa, e non obbligatoriamente lo stesso giorno. Di conseguenza, seppure la rateizzazione non sia ammessa dalla nuova disciplina del ravvedimento, si possono considerare ammessi più versamenti parziali purché avvengano precedentemente al termine previsto.

In tutt'altro senso andava invece la seconda, la n. 192/E, secondo la quale gli Uffici locali non dovevano considerare valido il ravvedimento caratterizzato da versamenti parziali, bensì solamente con il versamento dell'intera imposta, delle relative sanzioni ed interessi l'istituto poteva ritenersi perfezionato.

Nel 2011 l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 67/E, modificò la restrittiva interpretazione precedente distinguendo tra ravvedimento rateale e ravvedimento parziale. Il primo non può essere applicato in sede di ravvedimento, viceversa il secondo si ritiene valido purché, così come era già stato disposto con la circolare n. 180/E/1998, avvenga precedentemente alla scadenza prevista dalla legge. In questo secondo caso è quindi possibile versare parzialmente l'imposta dovuta e la proporzionale quota di sanzioni ed interessi. Il contribuente ha quindi la possibilità di eseguire più pagamenti per versare l'imposta dovuta ma è necessario che contestualmente ad ogni "porzione" di versamento effettuato siano corrisposti anche sanzioni e interessi proporzionali alla quota di imposta versata. Sebbene sia concessa la possibilità di effettuare il pagamento in più "momenti", tale circolare ha previsto che il pagamento della "prima tranche" di quanto dovuto non può perfezionare il ravvedimento anzi, l'istituto è da considerarsi eseguito correttamente se tutte le "quote" siano versate entro il termine stabilito dalla norma. Inoltre decorso il termine per il ravvedimento, o nel caso di un controllo, le somme non versate costituiranno un omesso versamento (la violazione precedente risulta ravveduta solo per quanto versato) perciò verranno applicate le sanzioni in relazione al debito residuo.

Per regolarizzare, mediante ravvedimento, le violazioni di omesso o insufficiente versamento è necessario corrispondere le somme dovute attraverso tre diversi modelli. Il modello F24 deve essere utilizzato per regolarizzare le violazioni relative alle imposte sui redditi o le imposte sostitutive, l'Iva e l'Irap. Per regolarizzare gli omessi o ritardati versamenti delle imposte di registro, e gli altri tributi indiretti, è invece necessario utilizzare il modello F23; viceversa per

le violazioni in relazione ai contratti di locazione ed affitto di beni immobili (quindi i tributi speciali e compensi e l'imposta di bollo) si utilizza il modello F24 Elide.

Sebbene sia stato detto che il ravvedimento non è da considerarsi valido né in mancanza del pagamento anche di un solo elemento (imposta, interessi, sanzioni) né per il versamento di una sola quota di quanto dovuto, secondo la Circolare Ministeriale n. 27/E del 2 agosto 2013 nel caso in cui il contribuente avesse effettuato un versamento complessivo di imposta, sanzioni ed interessi, ma in misura inferiore al dovuto, a causa di errori commessi in sede di ravvedimento operoso, materiale o di calcolo per esempio, l'istituto deve considerarsi comunque valido limitatamente alla "parte" di violazione sanata; purché la differenza tra quanto dovuto e quanto versato sia di lieve entità. Sulla differenza, che non si ritiene sanata, saranno irrogate le sanzioni nella misura ordinaria e recuperati gli interessi che precedentemente non erano stati versati. In realtà tale aspetto era menzionato nella già citata risoluzione n. 67/E del 2011, secondo la quale il ravvedimento poteva considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, ossia limitatamente all'importo versato entro la scadenza purché ad esso fossero commisurati sanzioni ed interessi. Lo stesso orientamento era ravvisabile anche dalla circolare n. 9/E del 2012 in ambito della procedura di reclamo e mediazione.

Quanto appena esposto era permesso a condizione che i versamenti avvenissero entro i termini previsti; se viceversa prima della completa regolarizzazione scadono i termini previsti dalla norma, quanto residua non può beneficiare delle sanzioni ridotte e saranno irrogate nella misura ordinaria.

Il ravvedimento parziale sembra possibile anche nei casi di tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate ma bisogna considerare due limitazioni. In primis non si può beneficiare della riduzione ad un decimo della sanzione – lettera a) – se la prima quota di versamento avviene entro 30 giorni e le altre sono regolarizzate in un secondo momento. Inoltre se tra la prima e le altre quote di versamento ha inizio l'attività di controllo, il contribuente non potrà beneficiare della riduzione della sanzione sulle quote successive alla prima, ossia non ancora regolarizzate.

Bisogna considerare poi, che per le violazioni di tipo dichiarativo il ravvedimento si perfeziona non solamente con il pagamento di imposte, sanzioni ed interessi, ma è necessaria anche che la dichiarazione originariamente infedele sia ripresentata corretta<sup>95</sup>. Tuttavia sembrerebbe opportuno che il Legislatore riveda tale limitazione, consentendo al trasgressore di dilazionare

---

<sup>95</sup> Così come disposto dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322 del 1998.

il pagamento delle somme ravvedute mediante un piano di rientro, nel caso prevedendo una riduzione minore delle sanzioni, nel rispetto dell'obiettivo della *tax compliance*<sup>96</sup>.

### 1.6.2. IL RAVVEDIMENTO E IL CUMULO GIURIDICO

Sempre con riferimento agli aspetti operativi è necessario considerare anche che, utilizzando il ravvedimento, bisogna versare la sanzione ridotta su ogni singola violazione, dovendo ognuna essere considerata e sanata autonomamente, non potendo applicarsi l'istituto del cumulo giuridico, previsto dall'art. 12 del D. Lgs. n. 472 del 1997<sup>97</sup>, ossia le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione. Tale disposizione trova giustificazione nel fatto che solamente gli Uffici impositori possono applicare tale istituto in sede di irrogazione delle sanzioni; viceversa l'utilizzo del ravvedimento implica che le somme dovute siano autoliquidate dallo stesso contribuente che non può nemmeno disapplicarle, da solo, facendo leva sull'obiettivo incertezza della portata delle disposizioni. Di conseguenza, nella scelta tra istituto da utilizzare per regolarizzare la violazione bisogna tenere in considerazione le modalità di determinazione della sanzione in caso di concorso o continuazione di violazioni. L'istituto del cumulo giuridico permette di beneficiare di un trattamento più mite in quanto non vengono irrogate singole sanzioni per ogni violazione commessa. Accade spesso che ad un'irregolarità facciano infatti seguito più violazioni e, in tali casi, è previsto che sia irrogata un'unica sanzione maggiorata quando un'unica violazione abbia coinvolto più tributi<sup>98</sup>. Viceversa, il comma 5 dello stesso articolo definisce l'istituto della continuazione, ossia quando accade che il contribuente ha commesso più violazioni della stessa indole in periodi d'imposta diversi. In questa sede si considera il legame strutturale tra le violazioni ritenute riunibili per la convergenza tra più trasgressioni. Pertanto il concorso riguarda violazioni commesse nello stesso periodo d'imposta, viceversa la continuazione fa riferimento a violazioni commesse in più periodi d'imposta e la sanzione base verrà aumentata dalla metà al triplo. È in ambito di imposta sul valore aggiunto che si individua il caso maggiormente evidente di disincentivo all'utilizzo del

---

<sup>96</sup> SEPIO G. e TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, cit., 2299.

<sup>97</sup> C.M. n. 98/E del 17 maggio 2000 e n. 28/E del 21 giugno 2011.

<sup>98</sup> È previsto che chi, con il compimento di una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni o con più azioni od omissioni commette diverse violazioni formali della stessa disposizione sia punito con la sanzione che dovrebbe essere inflitta per la violazione più grave ma aumentata da un quarto al doppio. In concorso è dunque formale quando mediante una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni facenti riferimento alla stessa disposizione (concorso formale omogeneo), oppure vengono violate diverse disposizioni relative a tributi diversi (concorso formale eterogeneo). Il concorso è invece materiale quando vengono commesse più violazioni formali, ossia quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione (concorso materiale omogeneo).

ravvedimento per impossibilità di applicazione del cumulo giuridico. In tale sede infatti, la violazione di dichiarazione infedele deriva solitamente da una violazione commessa a monte, quale l'omessa fatturazione per esempio. Applicando l'istituto del ravvedimento il trasgressore dovrà regolarizzare ogni violazione singolarmente, di conseguenza tanto l'omessa fatturazione quanto l'infedele dichiarazione.

Tali aspetti qui menzionati, tanto l'impossibilità di rateazione quanto quella di beneficiare dell'istituto del cumulo, potrebbero ostacolare la fruizione dell'istituto in esame. Infatti, il contribuente che avesse commesso più violazioni potrebbe non trovare conveniente l'utilizzo del ravvedimento e, al contrario, attendere l'irrogazione dell'unica sanzione, da parti degli Uffici impositori che applicheranno l'istituto del cumulo giuridico.

### 1.6.3. LE BANCHE-DATI

Con la Riforma viene potenziato l'utilizzo delle banche-dati per "invogliare" i contribuenti a dichiarare quanto dovuto, o perlomeno ad avvicinarsi a questo obiettivo, inviando loro "avvertimenti" scaturenti, in particolar modo, dal confronto tra i dati che l'Anagrafe tributaria acquisisce attraverso lo "spesometro". Quest'ultimo è una sorta di elenco clienti-fornitori che permette di incrociare i dati relativi agli acquisti dichiarati dai clienti con quelli che invece i fornitori segnalano. Sarà frequente la non corrispondenza dei dati e probabilmente le vendite eccederanno gli acquisti. Se si pensa ad una suddivisione del rapporto Fisco-contribuente in tre fasi, ossia di preparazione della dichiarazione, successiva alla dichiarazione e successiva all'accertamento, prima della Riforma l'Amministrazione era presente nelle ultime due fasi, ed in particolar modo nell'ultima con una logica *ex post*. Inoltre non era possibile la presenza del Fisco nel primo periodo perché i dati venivano acquisiti solamente dopo la presentazione della dichiarazione. La Legge di Stabilità del 2015 è innovativa perché ha lo scopo di intensificare la presenza dell'Amministrazione finanziaria nella fase di preparazione della dichiarazione, con una logica preventiva, e nella seconda fase; in tal modo, dopo l'incrocio dei dati, l'Amministrazione invierà lettere di chiarimenti incentivando il contribuente a presentare una dichiarazione corretta fin dall'origine oppure consentirà al trasgressore di correggerla tramite il ravvedimento e la dichiarazione integrativa. La logica di fondo dovrebbe essere quella di far capire al contribuente che il Fisco sa cosa dovrebbe essere dichiarato, per scoraggiarlo nel presentare dichiarazioni scorrette. È necessario poi considerare che non tutte le informazioni che possiede l'Amministrazione derivano da terze parti affidabili ed inoltre possono individuarsi due casi. Il caso classico di occultamento vede i fornitori non dichiarare una parte

delle cessioni che i clienti indicano; oppure possono essere i clienti che non dichiarano parte degli acquisti indicati dai fornitori. Quest'ultimo potrebbe sembrare un caso poco logico, visto che implica la rinuncia al recupero dell'Iva pagata sugli acquisti, ma torna ad essere comprensibile se il fine ultimo è quello di nascondere i ricavi derivanti dalla successiva vendita degli acquisti non segnalati.

Il contribuente che è stato invitato a correggere la propria posizione ha quindi due possibilità: inviare al Fisco informazioni ulteriori per chiarire che il comportamento ha natura non patologica, bensì fisiologica; oppure può autocorreggere le dichiarazioni<sup>99</sup>.

Parallelamente al maggior utilizzo delle banche-dati, viene anche previsto l'utilizzo delle nuove tecnologie e dei sistemi informatici in sede tributaria con lo scopo di aumentare la *tax compliance*. Uno degli strumenti utilizzabili in tal senso è la dichiarazione precompilata<sup>100</sup>.

La dichiarazione dei redditi precompilata, introdotta sperimentalmente dal Decreto semplificazioni, ossia il D. Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, è messa a disposizione, telematicamente, ai titolari di redditi da lavoro dipendente, e assimilati, dall'Agenzia delle Entrate entro il 15 aprile di ogni anno. L'obiettivo è quello di semplificare la procedura attraverso la quale la dichiarazione viene predisposta ed inviata, e di concedere al contribuente un momento di dialogo con l'Amministrazione senza l'intervento di intermediari.

Infine, è da menzionare la sentenza n. 6108 del 2016 della Corte di Cassazione, con la quale si è definito in merito alla rimborsabilità del ravvedimento. Sembra infatti che il contribuente, che abbia volontariamente versato maggiori imposte e sanzioni, attraverso l'istituto, non possa presentare una successiva istanza di rimborso delle sanzioni. Ravvedimento e istanza sono infatti incompatibili perché il trasgressore può liberamente decidere se utilizzare o meno l'istituto e, qualora decidesse di utilizzarlo, implicitamente riconosce la violazione commessa che intende regolarizzare. Ciò detto, la Corte ritiene precluso al contribuente la ripetizione di quanto ha versato a titolo di sanzioni, una volta che l'istituto si intende perfezionato. Se però, quanto versato sia la conseguenza di "errori formali essenziali e riconoscibili", allora la Corte concede la possibilità di presentare istanza di rimborso.

Analogha conclusione si individua anche nella sentenza n. 23177 del 2010, secondo la quale, ritrattare il ravvedimento non era possibile, a meno che questo non fosse stato posto in essere per errore.

---

<sup>99</sup> SANTORO A., *Il "ravvedimento operoso" indotto dalle segnalazioni "clienti-fornitori"*, in Dial. Trib., 2014, IV, 350.

<sup>100</sup> PARISI P., *Nuove comunicazioni telematiche del Fisco e possibili "rimedi"*, in Il Fisco, 2015, XXVIII, 2729.

## 1.7. LA RIMOZIONE DELLE CAUSE OSTATIVE PER I TRIBUTI AMMINISTRATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La Legge di Stabilità del 2015 ha particolarmente modificato le cause ostative all'applicazione del ravvedimento. Da un lato, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, è concessa la regolarizzazione tramite ravvedimento, di omessi o tardivi versamenti ed infedeli dichiarazioni, fino alla notifica di un avviso di accertamento, di liquidazione, di irrogazione sanzioni o un avviso bonario, così come disciplinato dal comma 1-ter; di conseguenza gli atti intermedi (tra i quali è compreso anche l'inizio di attività di controllo ed ispettiva) non ostacolano l'utilizzo dell'istituto. D'altro lato invece, per i tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la regolarizzazione sarà possibile solamente fino alla constatazione delle violazioni o all'inizio di attività ispettiva. Perciò, l'inizio delle attività di controllo consiste in una causa ostativa solamente per i secondi tributi. La preclusione in tale ambito sembra far riferimento anche al fatto che gli Enti impositori solitamente provvedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete ed accertano d'ufficio i presupposti delle imposte non dichiarate, emettendo direttamente gli avvisi di accertamento<sup>101</sup>.

Se nel previgente sistema era possibile attivare il trattamento premiale solo in assenza di induzioni dall'esterno, nel sistema riformato uno "stimolo" è visto come possibile ragione di adempimento volontario dal contribuente. Quest'ultimo, successivamente ad un controllo che non sia stato ancora formalizzato in un atto impositivo, ha la possibilità di recepire i rilievi formulati e apporre le dovute correzioni mediante il ravvedimento operoso. Se prima il ravvedimento era un istituto spontaneo e limitato, in seguito a tali modifiche diviene un comportamento indotto e *sine die*<sup>102</sup>.

Innanzitutto è necessario considerare che la "premialità" assume una diversa connotazione perché, con l'eliminazione delle cause ostative, il carattere di spontaneità viene sostituito da quello di volontarietà – essendoci elementi esterni che inducono a ravvedersi – ed inoltre risponde a mere esigenze di gettito.

Quindi se prima della Riforma l'istituto era considerato come uno strumento capace di premiare il contribuente che spontaneamente si pentisse, successivamente diviene uno strumento perfettamente capace di allinearsi agli istituti deflativi<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in Corr. Trib., 2015, XXXVI, 3767.

<sup>102</sup> GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, cit., 315.

<sup>103</sup> In realtà però, sebbene il ravvedimento si allinei alla logica sottostante gli istituti deflativi, il primo prevede una sanzione inferiore rispetto ai secondi. Gli istituti deflativi prevedevano la riduzione ad un sesto, viceversa il ravvedimento, dopo la constatazione della violazione, implica la riduzione ad un quinto della sanzione.

Avere la possibilità di sanare le violazioni già constatate dovrebbe rendere maggiormente appetibile l'istituto del ravvedimento, così l'Agenzia delle Entrate rinuncia ad applicare la sanzione piena se l'autore della violazione decide di recepire quanto gli è stato formulato in sede di verifica, e di conseguenza elimina l'illecito non spontaneamente ma volontariamente.

In tal modo però viene meno l'effetto dissuasivo tipico dell'accertamento, considerandolo come verifica di tipo amministrativo, e viene depotenziata la sanzione come strumento con efficacia deterrente; viceversa viene rafforzata l'idea che sia conveniente preservare nell'illegalità tenendo nascosta la violazione potendo, una volta scoperto, sanarla. Di conseguenza la Riforma, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia, ammettendo l'utilizzo dell'istituto entro i termini di decadenza del potere di accertamento, finisce per scoraggiare la correzione spontanea del trasgressore, piuttosto che incentivarla. Il trasgressore è infatti conscio che, sebbene la sanzione aumenti all'avvicinarsi della scadenza, la probabilità di essere scoperto va diminuendo con il passare del tempo, il contribuente potrà quindi aspettare quello che farà l'Agenzia per decidere cosa sia più conveniente.

D'altra parte il Legislatore ritiene che in tal modo si stimoli il contribuente a valutare la correttezza dei dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e dei rilievi formulati al momento della verifica. Il trasgressore ha quindi la possibilità di regolarizzare solamente le contestazioni che ritiene fondate beneficiando di sanzioni ridotte (ma ad un quinto e non più ad un sesto).

È proprio questo il caso che evidenzia la distinzione tra adempimento spontaneo ed adempimento volontario ma indotto dall'intervento dell'Agenzia delle Entrate. È chiaro che nel caso di adempimento spontaneo, quindi senza elementi esterni che l'abbiano indotto, la riduzione della sanzione sarà maggiore (ad un sesto), a differenza dell'adempimento incentivato da stimoli esterni che beneficia di una riduzione minore (ad un quinto).

Inoltre l'intento della Riforma è quello di promuovere nuove forme di comunicazione tra Fisco e contribuente, abbandonando il classico modello di attuazione del prelievo<sup>104</sup> e rendendo l'Agenzia delle Entrate una sorta di "guida trasparente". È previsto che l'Amministrazione metta a disposizione del contribuente tutte le informazioni in suo possesso, assolvendo una funzione di "tutor" ed offrendo assistenza negli adempimenti al maggior numero possibile di contribuenti, permettendo loro la compilazione della dichiarazione conformemente ai dati in possesso della stessa, intervenendo a monte dell'illecito. Se così fosse l'Amministrazione

---

<sup>104</sup> Prima della Riforma, il modello di attuazione del prelievo tributario prevedeva due fasi contrapposte: la prima, di predisposizione della dichiarazione da parte del contribuente; e la seconda di controllo successivo da parte dell'Agenzia.

beneficerebbe di un gettito maggiormente cospicuo e più stabile, ed inoltre la percezione che la collettività ha dell'equità dell'azione accertatrice ne sarebbe migliorata.<sup>105</sup>

È stata di conseguenza modificata la tradizionale filosofia del controllo offrendo, in particolar modo, la prestazione di un servizio al contribuente e rendendo sempre più eventuale l'attività di verifica delle dichiarazioni<sup>106</sup>.

Il rapporto tra soggetto attivo e passivo del tributo è stato modificato con l'intento di stimolare il massimo adempimento da parte del contribuente, non solamente dopo aver presentato la dichiarazione, e quindi mediante ravvedimento, ma anche nella fase precedente. Se infatti, il contribuente si avvalessse di un "servizio" simile sarebbe in grado di ricostruire la propria posizione reddituale e fiscale, presentando una dichiarazione corretta fin dall'origine e, così facendo, perverrebbe l'insorgenza dell'illecito evitando un possibile intervento dell'Agenzia.

## 1.8. LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

La Legge di Stabilità del 2015, oltre alle modifiche appena descritte, riformula anche la disciplina della dichiarazione integrativa, dando la possibilità di presentarla in sede di ravvedimento operoso, abbinandola a quest'ultimo.

Bisogna innanzitutto considerare che la norma disciplinante le dichiarazioni integrative è il D.P.R. n. 322 del 22 luglio 1998 che regola distintamente la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente, al comma 8 dell'art. 2, e quella a favore, al comma 8-bis. Dalla prima deriva un debito tributario maggiore o un credito minore rispetto a quanto originariamente dichiarato; viceversa con la seconda emerge un debito minore o un maggior credito.

A norma dell'art. 2, comma 8, è possibile integrare o rettificare i redditi che son stati dichiarati, mediante una successiva dichiarazione, anche oltre la scadenza per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, fino al termine di decadenza del potere di accertamento; ossia anche se siano già iniziati accessi, ispezioni o verifiche<sup>107</sup>. Perciò, la scadenza a cui si deve fare riferimento è il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione<sup>108</sup>. Viceversa il comma 8-bis prevede che la dichiarazione integrativa a

---

<sup>105</sup> CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?*, in Corr. Trib., 2015, V, 325.

<sup>106</sup> CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuente*, cit., 4338.

<sup>107</sup> LUPI R. e GALLIO F., *Come coordinare il "ravvedimento illimitato" con le rettifiche "a favore" e le "dichiarazioni omesse"?*, in Dial. Trib., 2014, V, 467.

<sup>108</sup> Art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, per le imposte dirette, e art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, per l'imposta sul valore aggiunto.

favore del contribuente possa essere presentata solamente entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Tuttavia, nella normativa previgente, inviare la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente, oltre i termini di presentazione della dichiarazione con scadenza nel successivo periodo d'imposta, era una strada che il contribuente difficilmente percorreva perché non concedeva alcun beneficio dal punto di vista di sconto sulle sanzioni; per tal motivo, così come precedentemente anticipato, il contribuente aveva la massima convenienza ad aspettare un eventuale accertamento dell'Amministrazione<sup>109</sup>, piuttosto che procedere autonomamente con un'integrativa "a sfavore". Perciò se il contribuente avesse voluto regolarizzare le dichiarazioni, anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, non essendo più entro i termini per il ravvedimento, avrebbe potuto presentare l'integrativa per ciascun periodo d'imposta oggetto di accertamento, versando imposte dovute ed interessi senza alcuna riduzione della sanzione.

Sebbene ciò, si nota una sorta di doppio binario e un trattamento differente tra le due tipologie di dichiarazione, che sembra violare il principio di capacità contributiva, disciplinato dall'art. 53 della Costituzione. Tuttavia, secondo parte della giurisprudenza di merito il contribuente può presentare dichiarazione integrativa a proprio favore anche entro il termine per l'accertamento<sup>110</sup>, ossia entro quattro anni.

La legge di Stabilità del 2015 ha ulteriormente ampliato il divario esistente con la sola modifica di quanto previsto dal comma 8: togliendo il riferimento alle sanzioni e stabilendo che rimangono ferme le disposizioni sull'istituto del ravvedimento operoso la presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore è stata incentivata, grazie al più ampio ambito di operatività del ravvedimento. Di fatto il termine per utilizzare l'istituto e quello per presentare integrativa a sfavore sono stati allineati. Precedentemente alla Riforma, come già anticipato, il contribuente avrebbe potuto presentare dichiarazione integrativa a suo sfavore anche successivamente al termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, ma non avrebbe beneficiato di alcuna riduzione delle sanzioni in quanto il ravvedimento era precluso. Dalla nuova formulazione dell'art. 8, sembra però che l'integrativa a sfavore sia presentabile solamente mediante l'istituto del ravvedimento. In realtà questa può essere presentata indipendentemente dall'utilizzo dell'istituto.

---

<sup>109</sup> Se non erano dovute imposte, la sanzione sarebbe stata quella prevista dall'art. 8, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997 (da 258 € a 2.065 €); viceversa se risultavano imposte dovute, la sanzione sarebbe stata quella prevista dall'art. 1, comma 2, dello stesso Decreto Legislativo (dal 100 % al 200 % della maggior imposta).

<sup>110</sup> Commissione Trib. Prov. di Modena, 5 maggio 2009, n. 66 e Commissione Trib. Prov. di Mantova, 23 settembre 2014, n. 314.

Sebbene non sia stata modificata la disciplina prevista dall'art. 2, comma 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998, con riferimento alla dichiarazione integrativa a favore del contribuente, bisogna considerare che questa prevede due fattispecie. Se dalla presentazione della dichiarazione emerge un credito da utilizzare per compensare imposte di tipo diverso, l'integrativa è possibile entro il termine previsto per la presentazione di quella successiva; viceversa se il credito viene usato in altro modo, chiesto a rimborso per esempio, l'integrativa può essere presentata nei termini di decadenza dell'attività accertativa. Di conseguenza, la possibilità di compensare il credito derivante, è concessa solamente nel caso in cui l'integrativa sia presentata entro il termine più breve; nel secondo caso invece il contribuente non avrà la possibilità di compensare<sup>111</sup>. Tuttavia alcuni Uffici dell'Agenzia considerano che qualsiasi dichiarazione integrativa, a favore del contribuente, debba essere presentata entro il termine di scadenza della dichiarazione relativa all'anno successivo.

È da considerare anche la circolare ministeriale n. 31/E del 2013 secondo la quale una spesa imputata erroneamente al periodo di competenza può essere recuperata anche oltre l'anno successivo; di fatto l'Agenzia delle Entrate ha ampliato il termine per l'utilizzo dell'integrativa a favore mediante la riliquidazione autonoma. Se un contribuente volesse far valere una situazione a suo favore relativa ad annualità anteriori, dovrà autoliquidare le dichiarazioni relative alle annualità precedenti confluendo il credito nella dichiarazione integrativa a favore relativa all'anno precedente rispetto a quello di correzione, potendo applicare il comma 8-bis, così facendo il credito emergente può essere usato in compensazione.

Con la Legge di Stabilità è inoltre prevista la riapertura dei termini di accertamento, con implicito riferimento all'integrativa a sfavore<sup>112</sup>, così come disciplinato dal comma 1-quater<sup>113</sup>, che decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, ma la proroga dei termini riguarda solamente gli elementi oggetto di ravvedimento; espressione che sembra però generica, poco chiara e di difficile interpretazione. Tale previsione fa riferimento all'esigenza di equità nel concedere all'Agenzia il termine ordinario per il controllo del nuovo imponibile dichiarato, dal momento della presentazione della dichiarazione integrativa, a fronte dell'eliminazione del termine breve precedentemente previsto per il ravvedimento<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> LUPU R. e GALLIO F., *Come coordinare il "ravvedimento illimitato" con le rettifiche "a favore" e le "dichiarazioni omesse"?*, cit., 467.

<sup>112</sup> L'ipotesi propria del ravvedimento è la dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente.

<sup>113</sup> Il comma 1-quater dell'art. 13 prevede che il pagamento e la regolarizzazione della violazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento e controllo.

<sup>114</sup> CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?*, cit., 325.

Dal punto di vista del contribuente però, tale aspetto potrebbe disincentivare il ricorso al ravvedimento. Quanto normato sembrerebbe infatti maggiormente comprensibile in ambito di integrativa a favore del contribuente.

Con riferimento alla poco chiara espressione “elementi oggetto dell’integrazione” il contribuente potrebbe presentare un’apposita memoria, contestualmente alla presentazione della dichiarazione integrativa, nella quale specifichi natura, tipologia e misura dell’integrazione, nel rispetto dei principi di collaborazione e buona fede disciplinati dall’art. 10 dello Statuto del Contribuente<sup>115</sup>; in tal modo gli elementi che possono essere oggetto di un futuro controllo solo delimitati<sup>116</sup>.

L’istituto del ravvedimento abbinato alla presentazione dell’integrativa varia a seconda della tipologia dell’errore da correggere.

Se la correzione fa riferimento ad errori che sono rilevabili in sede di controllo formale (art. 36-bis e 36-ter<sup>117</sup> del D.P.R. n. 600 del 1973) la sanzione è pari al 30 % dell’imposta dovuta. Sono questi gli errori materiali e di calcolo nel determinare imponibili e/o imposte e l’indicazione di oneri deducibili o detraibili, di crediti d’imposta e ritenute d’acconto, superiori a quanto spettante. Il contribuente avrà la possibilità di regolarizzare spontaneamente eventuali violazioni nel momento in cui l’Amministrazione richiede dei chiarimenti, dovendo sostenere un costo più contenuto. In tal caso otterrebbe un importante risparmio d’imposta rispetto a quanto otterrebbe dalla definizione dell’avviso bonario<sup>118</sup>. Bisogna ricordare infatti che tra gli atti preclusivi dell’istituto si fa riferimento agli atti di liquidazione e di accertamento, comprendendo anche le comunicazioni ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter.

Se la correzione fa invece riferimento a dichiarazioni infedeli rilevabili solamente previo accertamento ordinario la sanzione va dal 100 % al 200 % dell’imposta dovuta. Per “infedele” si intende la dichiarazione in cui sono presenti violazioni che incidono sulla determinazione e pagamento del tributo, ne sono esempi l’errata determinazione dei redditi d’impresa o un’omessa indicazione di redditi da locazione.

---

<sup>115</sup> Legge n. 212 del 2000.

<sup>116</sup> Circolare della Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 15 aprile 2015.

<sup>117</sup> Il controllo formale previsto dall’art. 36-ter consiste in una procedura volta a verificare la corrispondenza tra i dati indicati nella dichiarazione, la documentazione che il contribuente possiede e i dati contenuti nelle dichiarazioni presentate da altri soggetti. L’art. 36-ter riguarda solamente le dichiarazioni individuate attraverso apposite liste; a differenza della liquidazione prevista dall’art. 36-bis che riguarda la totalità delle dichiarazioni trasmesse. Di conseguenza i contribuenti destinatari del controllo ricevono un invito a trasmettere la documentazione ed a fornire chiarimenti. Se, al termine di questa prima fase, quanto prodotto non dimostra la correttezza della dichiarazione presentata, L’Agenzia delle Entrate invia l’“avviso bonario”, che indicherà l’esito del controllo formale e le somme da corrispondere.

<sup>118</sup> Sulle somme dovute, a seguito del controllo formale, la riduzione della sanzione è pari ad un terzo (la sanzione è ridotta ai due terzi) se l’avviso di irregolarità viene definito entro i trenta giorni dal ricevimento della comunicazione.

Per inviare la dichiarazione integrativa è necessario presentare nuovamente ed interamente la dichiarazione originariamente inviata e barrare la casella “dichiarazione integrativa a favore” se è pro contribuente, ne deriva cioè un minor debito o un maggior credito, oppure quella “dichiarazione integrativa” se si tratta di dichiarazione a favore del Fisco, dove le correzioni incrementano il reddito o il debito d’imposta.

Da quanto detto, sembrerebbe auspicabile che i termini per presentare integrativa, tanto a sfavore del contribuente quanto a favore dello stesso, venissero allineati, eliminando le controversie ed aumentando la certezza.

Per una visione completa è opportuno menzionare il D. L. n. 193 del 2016. L’art. 5 di tale decreto, entrato in vigore il 24 ottobre 2016, ha modificato i commi 8 ed 8-bis dell’art. 2 del D.P.R. n. 322/1998. Tali modifiche, seguendo le previsioni appena esposte, permettono al contribuente di integrare la propria dichiarazione, tanto a sfavore quanto a favore dello stesso, non oltre i termini di decadenza dell’attività accertatrice. Questo permette quindi anche al contribuente che volesse correggere a proprio favore la dichiarazione, di integrarla entro i maggiori termini che prima di tale modifica erano possibili solamente per presentare integrativa a sfavore. Bisogna ricordare che i termini di decadenza del potere accertativo sono stati modificati dalla Legge di Stabilità del 2016 e fissati al 31 dicembre del quinto anno, anziché del quarto come precedentemente previsto. Quanto detto, è desumibile dal nuovo comma 8. Viceversa, il nuovo comma 8-bis prevede che il credito eventualmente derivante dalla dichiarazione integrativa a favore del contribuente può essere utilizzato in compensazione; ma se l’integrativa è stata presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva può essere utilizzato per compensare i debiti che matureranno dal periodo d’imposta successivo a quello di presentazione dell’integrativa.

## 1.9. LA CORREZIONE DEL RAVVEDIMENTO

È possibile che il contribuente, nell’ eseguire il ravvedimento operoso, commetta degli errori nel calcolare le somme da corrispondere e di conseguenza paghi un importo inferiore a quanto dovuto<sup>119</sup>. Gli errori possono riguardare solamente le sanzioni da applicare al caso concreto, il calcolo delle sanzioni, degli interessi, oppure delle imposte dovute. In tali casi l’istituto viene considerato valido limitatamente alla parte di violazione che è stata sanata ed al contribuente

---

<sup>119</sup> Bisogna ricordare che il contribuente, che intende ravvedersi, deve procedere all’auto-liquidazione di imposta dovuta, sanzioni ed interessi.

vengono concesse alcune possibilità per regolarizzare gli errori, così come disposto dalla Circolare Ministeriale n. 27/E del 2013.

Nel caso in cui sia stato commesso un errore nell'individuazione della tipologia di sanzione da applicare, considerando una disposizione normativa piuttosto che un'altra, l'Amministrazione considererà il ravvedimento valido solo parzialmente e irrogherà la sanzione con un atto di contestazione sanzioni<sup>120</sup>. Alla ricezione di tale atto il contribuente avrà due possibilità: potrà accettare, mediante adesione, quanto gli è stato contestato, e beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un terzo; alternativamente potrà impugnare l'atto entro 60 giorni per far valere le proprie ragioni e se il ricorso venisse accolto, il ravvedimento sarà considerato interamente valido. Viceversa, se il ricorso fosse soccombente, il contribuente dovrà corrispondere quanto non sia già stato pagato rispetto a quanto l'Ufficio avesse richiesto.

Se invece il contribuente, considerando la corretta disposizione, commetta un errore di calcolo, di sanzione o interessi, versando un importo inferiore, avrà la possibilità di versare quanto residua mediante un ulteriore ravvedimento.

Infine potrebbe essere stata versata un'imposta inferiore rispetto a quanto dovuto, ed anche in tal caso l'errore potrà essere sanato attraverso un ulteriore ravvedimento.

Se da un lato si ritiene possibile procedere alla correzione del ravvedimento considerandolo parzialmente valido limitatamente alla parte corretta, d'altra parte non è chiaro se sia possibile, o meno, chiedere il rimborso del ravvedimento operoso effettuato.

Quest'ultimo aspetto è stato analizzato con riferimento ad una problematica sorta in capo ai fornitori degli esportatori abituali; questi ultimi, negli anni precedenti non avevano trasmesso le lettere di intento, quindi non riuscivano ad ottenere il rimborso dell'Iva a credito. Questi avrebbero la possibilità di pagare, attraverso ravvedimento, la sanzione del 100% dell'Iva non applicata. Di conseguenza pur di ottenere il rimborso questi soggetti erano costretti a procedere con il ravvedimento del quale poi avrebbero chiesto rimborso<sup>121</sup>.

In proposito la Corte Suprema, con la sentenza n. 23177 del 2010, definì la non ritrattabilità dell'integrativa a sfavore, effettuata per ottenere una riduzione delle sanzioni mediante ravvedimento operoso. Perciò non può essere presentata alcuna istanza di rimborso delle somme versate mediante ravvedimento operoso, perché l'imposta si considera realmente

---

<sup>120</sup> Con "atto di contestazione sanzioni" si intende lo strumento utilizzato dall'Amministrazione per irrogare una sanzione per violazioni che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Tale atto deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti, degli elementi probatori, delle norme applicate e dei criteri utilizzati per determinare quanto dovuto.

<sup>121</sup> Tali soggetti ritenevano non applicabile alcuna sanzione perché la violazione, essendo formale, non comportò alcuna evasione di imposta e non arrecò alcun pregiudizio all'azione di controllo del Fisco.

dovuta. La sentenza, tuttavia, affermò che l'inammissibilità del rimborso esula dalla possibilità di ritrattare il ravvedimento.

Non è quindi ammissibile che il contribuente proceda con il versamento delle somme per poi chiederne rimborso, questo infatti si considera un comportamento incoerente come desumibile dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 13211 del 2004.

#### 1.10. LA DECORRENZA

L'assenza di indicazioni relativamente al momento di decorrenza delle modifiche apportate, dalla L. n. 190 del 2014 all'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, fece ritenere, trattandosi di una norma procedimentale, che i nuovi meccanismi dovessero essere applicati dall'entrata in vigore del testo normativo, ossia dal 1° gennaio 2015, così come disposto dall'art. 1 comma 735. Questo era desumibile anche dalla Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015, nella quale era precisato che le nuove regole del ravvedimento sarebbero entrate in vigore immediatamente. Inoltre bisogna considerare che le nuove modifiche, consistendo in sanzioni più favorevoli per i contribuenti, sono applicabili a tutte le violazioni anche se compiute in epoche antecedenti, nel rispetto del principio del *favor rei*. Di conseguenza, riaprendo i termini per utilizzare il ravvedimento, eventuali violazioni che erano state commesse negli anni precedenti, non ancora accertate, e che non erano sanabili in base ai termini dell'art. 13 in vigore in quel momento, dopo le modifiche della L. di Stabilità sono regolarizzabili. Questo aspetto risulta molto più interessante per le violazioni relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate che, grazie alla nuova lettera b-bis), possono essere regolarizzate anche oltre i due anni dalla violazione. D'altra parte, per le violazioni relative ai tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate la riforma risulta meno significativa perché l'unica possibilità è il ravvedimento entro i 90 giorni. Inoltre, come già anticipato, la Guardia di finanza con la nota del 15 maggio 2015 precisò che ravvedere violazioni commesse precedentemente non è di preclusione allo svolgimento di ulteriori attività di controllo ed ispettiva.

#### 1.11. NOSTRE CONCLUSIONI

Dopo la Riforma l'istituto del ravvedimento è stato rafforzato dall'eliminazione del limite temporale massimo e delle cause ostative; il Legislatore ha voluto incentivare innanzitutto il comportamento del contribuente che volontariamente pone rimedio alle violazioni commesse, entro la decadenza dei termini di accertamento e se non sono state formalizzate contestazioni

in un avviso di accertamento o di liquidazione. In passato infatti il trasgressore poteva utilizzare tale strumento solamente entro il termine previsto alla lettera b) dell'art. 13, ossia entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione era stata commessa. Di conseguenza, prima della Riforma, decorso tale termine, il contribuente non aveva interesse a porre correzione alla violazione perché ad esso sarebbe stata irrogata la sanzione piena<sup>122</sup>.

Quanto previsto dalla Riforma è applicabile ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate; in realtà però, le lettere a-bis), disciplinante il cosiddetto "ravvedimento intermedio", e b-quater) fanno riferimento ad un trattamento di favore a carattere generale: non facente riferimento ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, bensì a tutti i tributi. Tuttavia è necessario tenere i due casi separati. Molto probabilmente, la lettera b-quater) ha portata generale per un errore di coordinamento tra normative, in quanto sembra non aver senso consentire la regolarizzazione dopo il processo verbale di constatazione ma inibirlo dopo gli accessi, le ispezioni o le verifiche, dal momento che le attività accertative nella prassi precedono il p.v.c.; inoltre anche la circolare ministeriale n. 23/E del 2015 fa riferimento, relativamente alla fattispecie disciplinata alla lettera b-quater), solamente ai tributi gestiti dall'Agenzia. Viceversa la lettera a-bis) viene effettivamente applicata a tutti i tributi.

Inoltre, se prima la dichiarazione tardiva e l'integrativa potevano essere considerate comparabili, con la Legge di Stabilità assumono "due strade" diverse. Infatti, con riferimento alle violazioni regolarizzate entro novanta giorni, la prima fa riferimento alle fattispecie disciplinate alla lettera c), non modificata, viceversa la seconda è in riferimento alle fattispecie della nuova lettera a-bis)<sup>123</sup>.

Il fatto che il ravvedimento operoso sia, per la maggior parte dei casi, applicabile solamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate ha creato non poche perplessità. La filosofia cardine dell'istituto è infatti quella di essere a carattere generale e, perciò, riguardante tutti i tributi. Viceversa il nuovo testo normativo definisce una limitazione relativamente i tributi che possono beneficiare del trattamento premiale. È chiaro di conseguenza come non sia ancora presente una disciplina totalmente organica e completa, essendoci disarmonie tra contribuenti che regolarizzano tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate e coloro che regolarizzano tributi amministrati da altre autorità<sup>124</sup>; sembrava infatti più semplice ed omogenea la disciplina precedente. Sembra quindi che il legislatore abbia pensato tale riforma considerando che, in tal modo, il Fisco avrebbe ottenuto un incremento di gettito ritenendo che il contribuente preferisca

---

<sup>122</sup> CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, cit., 443.

<sup>123</sup> Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 18 dicembre 2015.

<sup>124</sup> GALEAZZI S., *il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 995.

pagare spontaneamente quanto contenuto nelle eventuali pre-comunicazioni di irregolarità, evitando di proporre ricorso alle procedure di accertamento. Inoltre l’Agenzia delle Entrate avrebbe la possibilità di risparmiare risorse che viceversa dovrebbe impegnare per le attività di controllo.

L’insieme delle modifiche apportate si inserisce nel processo di Riforma del sistema sanzionatorio, avviato con l’art. 23, comma 31, del D. L. n. 98/2011 e con l’art. 11, comma 3-bis, del D. L. n. 16/2012, con cui erano stati inseriti, alla sanzione amministrativa prevista dall’art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, dei temperamenti in relazione alla lievità del ritardo; la ratio di tale modifica era distinguere in modo sostanziale il ritardo dell’adempimento dall’omissione, potendo concedere una maggior riduzione della sanzione all’adempimento effettuato con un lieve ritardo. Le modifiche in questione erano ispirate al principio di proporzionalità. Tale principio deve essere inteso come il principio volto a rendere massima la tutela dell’interesse pubblico con il minimo sacrificio possibile dell’interesse privato e, da un punto di vista sanzionatorio, esprime il principio di giusta retribuzione. Nella stessa direzione procede la Riforma del 2015, eliminando alcuni profili di disparità di trattamento ed irrazionalità che fino ad allora avevano reso difficile il ricorso allo strumento del ravvedimento, e prevedendo un vantaggio decrescente all’aumentare del ritardo nella regolarizzazione.

Subisce una rivisitazione anche il ruolo della sanzione. Se precedentemente aveva natura punitiva deterrente, ora diventa uno strumento premiale capace di indurre il contribuente ad adempiere, anche se la violazione è già stata constatata.

Il Legislatore avrebbe potuto premiare maggiormente il contribuente che decidesse di ravvedersi spontaneamente, senza essere in alcun modo indotto, escludendo il pagamento della sanzione. In questo modo sarebbe incentivata la rimozione spontanea dell’illecito. Viceversa così come è articolata la disciplina, dopo la Legge di Stabilità del 2015, il contribuente potrebbe essere incentivato a non ravvedersi sapendo che la sanzione, seppure in forma minore, è in ogni caso applicata, e avrà la possibilità di ravvedersi “*in extremis*” anche dopo che sia constatata la violazione attraverso il processo verbale di constatazione.

I commi 638 e 639 prevedevano un periodo transitorio in cui le disposizioni abrogate, relativamente agli inviti al contraddittorio notificati, ai p.v.c. consegnati ed agli atti dell’Agenzia delle Entrate emessi entro 31 dicembre 2015, rimanevano in vigore. Perciò nel corso del 2015 il contribuente aveva la possibilità di scegliere se utilizzare il ravvedimento o prestare acquiescenza integrale al processo verbale di constatazione. Era quindi opportuno scegliere con attenzione perché con il primo era possibile correggere solamente i rilievi che si ritenevano fondati senza dover accettare l’intero contenuto del p.v.c., viceversa con il secondo era possibile pagare ratealmente il dovuto.

## 2. LA RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO E LA RICADUTA SULLA DISCIPLINA DEL RAVVEDIMENTO

### 2.1. GLI ASPETTI AMMINISTRATIVI

Oltre alle modifiche apportate dalla Legge di Stabilità, nel biennio 2015/2016 deve essere considerata anche la Riforma del sistema sanzionatorio tributario, stabilita dal D. Lgs. n. 158 del 2015, in attuazione dell'art. 8 della Legge Delega n. 23 del 2014. Tale decreto è intervenuto modificando tanto il sistema sanzionatorio penale quanto quello amministrativo, secondo una logica di complementarità tra i due sistemi. Le modifiche sono prevalentemente orientate all'ambito penale e fanno riferimento al principio di proporzionalità e di specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa, considerando la prima come estrema reazione a contrasto delle condotte maggiormente insidiose. Tuttavia, il primo principio è alla base anche della Riforma del sistema amministrativo, ed ha l'obiettivo di ridurre le sanzioni con riferimento alla pericolosità non elevata della violazione e, viceversa, prevedendo sanzioni maggiori nei casi di violazioni più gravi e caratterizzate da una condotta di elevato disvalore<sup>125</sup>. Tale principio, in ambito di sanzioni tributarie, fa riferimento alla configurazione della risposta dell'ordinamento al grado di lesione del bene giuridico che la norma tributaria tutela. Inoltre le sanzioni devono essere diversificate relativamente alla gravità del comportamento del contribuente che ha posto in essere l'illecito, ma non possono essere eccessive con riferimento al fine perseguito di indurre i contribuenti allo spontaneo adempimento.

In questa sede saranno esaminate le modifiche apportate dalla disciplina in questione relativamente alla sanzione amministrativa, e le maggiori si individuano in ambito degli istituti della recidiva, del cumulo giuridico e del ravvedimento operoso.

Con riferimento all'istituto della recidiva è stata apportata una modifica al testo dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 472 del 1997, facendo divenire la facoltà di aumentare la sanzione fino alla metà nei confronti di coloro avessero commesso, nei precedenti tre anni, una ulteriore violazione della stessa indole, un obbligo. Di conseguenza la modifica è in senso sfavorevole perché la maggiorazione non sarà più discrezionale, bensì obbligatoria. Inoltre prima della modifica l'istituto non operava se la violazione precedente era stata regolarizzata ricorrendo agli articoli 13, 16 e 17 del decreto o all'accertamento con adesione; viceversa dopo la Riforma non viene applicata la maggiorazione nemmeno se la violazione precedente era stata definita

---

<sup>125</sup> INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Riv. Dir. trib., 2014, IX, 971.

mediante mediazione o conciliazione. È quindi premiato il contribuente che ha deciso di regolarizzare la propria posizione fiscale prima di arrivare ad un contenzioso tributario.

Viene anche modificato il comma 4 dell'art. 7 che, prima della Riforma, prevedeva una serie di circostanze eccezionali al verificarsi delle quali era possibile chiedere al giudice tributario di ridurre, fino alla metà, le sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento. Tali circostanze facevano riferimento ad una sproporzione tra l'imposta che era stata accertata e la sanzione irrogata. Con la Riforma è stato eliminato l'aggettivo "eccezionali", rendendo quindi maggiori le possibilità di riduzione fino alla metà delle sanzioni. Essendo questa una modifica maggiormente favorevole per il contribuente, nel rispetto del principio del *favor rei*, sarà applicata anche alle sanzioni che, al momento dell'entrata in vigore della riforma, erano già state irrogate.

È stato anche modificato l'art. 12, disciplinante l'istituto del cumulo giuridico, prevedendo che anche in sede di reclamo e conciliazione giudiziale, oltre all'accertamento con adesione, il cumulo viene applicato solo relativamente a ciascun tributo e a ciascun anno oggetto della definizione. Inoltre, con riferimento ai tributi locali è previsto che il cumulo non sia applicabile al perfezionarsi degli istituti deflativi.

Con la Riforma vengono anche ridotte le sanzioni, in particolar modo quelle relative ai tributi erariali, ed uno degli aspetti di maggior rilevanza riguarda la fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione. Se questa venisse presentata entro il termine per la presentazione di quella del successivo anno e prima che siano iniziate le verifiche fiscali, è stabilito che la sanzione da applicarsi sia ridotta alla metà. Di conseguenza la sanzione non sarà più dal 120 per cento al 240 per cento dell'imposta, bensì dal 60 per cento al 120 per cento, con un minimo di 200 €; qualora invece non fossero dovute imposte la sanzione da applicarsi è da 150 € a 500 €.

Se invece la dichiarazione venisse presentata oltre la scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa al anno successivo, la sanzione sarà applicata in misura piena; e da 250 € a 1.000 € se non sono dovute imposte.

Il termine temporale di un anno, concesso al contribuente, non è però in armonia con quanto previsto, e non modificato, all'art. 2 comma 7 del D.P.R. n. 322 del 1998 e alla lettera c) dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472, secondo il quale la sanzione è ridotta ad un decimo solamente se la dichiarazione tardiva è presentata entro novanta giorni.

Viceversa per favorire la *tax compliance* sarebbe più opportuno permettere al trasgressore di correggere la propria posizione, presentando la dichiarazione tardiva ed utilizzando l'istituto del ravvedimento, anche successivamente al termine di novanta giorni purché entro il termine

di presentazione della dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta. La logica di tale riforma sembra far riferimento alla volontà di distinguere, nel rispetto di una maggior proporzionalità, il comportamento di chi omette totalmente la dichiarazione da chi invece la presenta tardivamente, oltre il termine di novanta giorni, purché prima dell'inizio di attività di controllo. Tuttavia, non aver presentato la dichiarazione entro il termine di novanta giorni è una causa di esperibilità dell'accertamento induttivo, quindi non potrebbe essere concessa la presentazione della dichiarazione in un periodo successivo.

Si crea quindi un disallineamento tra aspetto sanzionatorio e aspetto accertativo. Con riferimento al primo viene concessa una riduzione graduale della sanzione con riferimento al ritardo nell'adempimento; ma solamente entro il termine di novanta giorni è possibile regolarizzare l'omessa dichiarazione attraverso il ravvedimento operoso beneficiando della riduzione delle sanzioni.

Viceversa con riferimento all'aspetto accertativo, la dichiarazione viene considerata omessa oltre il termine di novanta giorni esponendo il trasgressore all'accertamento induttivo puro.

Per armonizzare le fattispecie in esame sarebbe necessario considerare come tardive le dichiarazioni presentate entro il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, anziché entro il termine minore di novanta giorni, non solamente a fini sanzionatori bensì anche a fini accertativi, favorendo in tal modo anche il ravvedimento entro il termine maggiore<sup>126</sup>.

Il D. Lgs. n. 158 apportò modifiche anche con riferimento alle sanzioni applicabili in sede di presentazione di dichiarazioni infedeli. In particolar modo, se precedentemente erano previste sanzioni dal 100 per cento al 200 per cento della maggiore imposta dovuta, dopo le modifiche le percentuali scendono rispettivamente al 90 ed al 180 per cento. Con riferimento all'art. 5 del D. Lgs. n. 471, sono stati aggiunti i commi 4-bis e 4-ter. Il primo prevede che la sanzione sia aumentata del 50 per cento nel caso in cui la violazione sia realizzata mediante l'utilizzo di documenti falsi, artifici, raggiri, condotte simulatorie e fraudolente, di conseguenza le percentuali del 90 e 180 per cento sarebbero innalzate dal 135 per cento al 270 per cento. Il secondo stabilisce che la sanzione sia ridotta ad un terzo quando la maggiore imposta dovuta è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta ed a 30.000 €.

È da considerare come prima della Riforma, tanto le sanzioni da applicarsi per le omesse dichiarazioni quanto quelle previste per le infedeli dichiarazioni<sup>127</sup>, potessero anche determinare l'obbligo di versare un importo complessivo superiore al reddito evaso, in evidente

---

<sup>126</sup> PARISI P., *Omessa dichiarazione e nuovo assetto sanzionatorio*, in *Il Fisco*, 2015, XXXI, 3024.

<sup>127</sup> Erano previste dal 120 al 240 per cento per le prime, e dal 100 al 200 per cento per le seconde, così come esposto in precedenza.

contrasto con il principio di proporzionalità. Viceversa un possibile aspetto negativo della riduzione delle sanzioni, ad opera della Riforma, è che la funzione deterrente tipica delle sanzioni potrebbe essere intaccata.

Inoltre, il decreto in esame prevede, con riferimento alle violazioni relative agli obblighi di versamento regolarizzate entro novanta giorni, che la sanzione edittale, che sarà poi ulteriormente ridotta dai singoli casi previsti dal ravvedimento, non sia del 30 per cento, ma della metà, ossia il 15 per cento.

Di conseguenza la sanzione pari ad un quindicesimo della misura edittale per ogni giorno di ritardo, per le regolarizzazioni avvenute nei primi quindici giorni, è da applicarsi al quindici per cento anziché al trenta per cento. Immutata è invece la sanzione minima edittale da applicarsi ai casi di regolarizzazione successivi ai novanta giorni, che rimane pari al trenta per cento. Anche tale modifica, essendo favorevole al contribuente rispetto alla disciplina precedente, viene applicata nel rispetto del principio del *favor rei* anche alle violazioni commesse precedentemente.

Per quanto riguarda l'istituto del ravvedimento operoso, il D. Lgs. n. 158 corregge quanto era stato disposto dalla Legge di Stabilità del 2015, con riferimento alla fattispecie disciplinata alla lettera a-bis). È stato in precedenza discusso come l'interpretazione di tale disposizione potesse indurre a dubbi e distorsioni con riferimento al duplice termine temporale previsto per porre correzione all'illecito a seconda che il tributo fosse periodico o istantaneo. A riguardo un primo chiarimento era stato espresso dalla circolare ministeriale n. 23/E del 2015, ma era una mera interpretazione, e con il Decreto Legislativo in esame la distorsione viene risolta alla base. Viene infatti modificato dall'art. 16, comma 1 lettera f), il disposto normativo della fattispecie prevista alla lettera a-bis); determinando che i novanta giorni debbano essere considerati con riferimento alla data di omissione od errore, oppure dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui la violazione è stata commessa se si tratta di regolarizzazione di errori od omissione commessi in dichiarazione.

È necessario menzionare la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, con la quale l'Agenzia delle Entrate esprime ulteriori chiarimenti con riferimento alle violazioni regolarizzabili entro 90 giorni.

Se infatti, prima della Legge di Stabilità la dichiarazione integrativa e la dichiarazione tardiva erano equiparabili ed entrambe sanzionate per la tardività, ora le due dichiarazioni vengono distinte prevedendo che la fattispecie alla lettera a-bis) sia applicabile se la dichiarazione originaria è stata presentata entro i termini, beneficiando della riduzione ad un nono; viceversa quanto disposto alla lettera c), quindi la riduzione ad un decimo, è applicabile nei casi in cui la

dichiarazione non sia stata presentata entro i termini previsti. Questo è stato determinato perché se l'integrativa fosse rimasta assimilabile alla tardiva, la lettera a-bis) non avrebbe alcuna ragione di esistere perché sicuramente non sarebbe utilizzata, preferendo ad essa la lettera c) che implica una riduzione superiore della sanzione.

Si nota quindi come la regolarizzazione effettuata entro lo stesso termine temporale, di novanta giorni appunto, implichi due trattamenti premiali differenti e, essendo la riduzione delle sanzioni prevista dalla lettera a-bis) inferiore rispetto a quanto previsto dalla lettera c), tale aspetto sembra contrario all'obiettivo del riformato ravvedimento ad opera della Legge di Stabilità del 2015. Se infatti lo scopo era quello di incentivare l'adempimento spontaneo *ab origine* delle obbligazioni tributarie, o al massimo la correzione tempestiva delle violazioni commesse, questo implica una distorsione perché un contribuente, con riferimento al trattamento premiale previsto dalle due fattispecie, potrebbe essere indotto a non presentare alcuna dichiarazione sapendo di poter regolarizzare l'illecito, entro novanta giorni, beneficiando di una riduzione maggiore della sanzione.

La circolare n. 42/E permette la distinzione tra dichiarazione tardiva e dichiarazione integrativa e prevede un termine temporale di novanta giorni entro cui le violazioni sono considerate come irregolarità ed è quindi previsto un trattamento sanzionatorio più mite rispetto a quanto verrebbe applicato trascorsi i novanta giorni. Oltre i novanta giorni infatti non rileva più l'irregolarità bensì l'infedeltà o l'omissione della dichiarazione.

Entro il termine di novanta giorni la circolare distingue, con riferimento alla dichiarazione integrativa tra errori rilevabili in sede di controllo formale ed errori rilevabili in sede di controllo sostanziale<sup>128</sup>. Nel primo caso la sanzione da applicarsi è quella prevista dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471, ossia il 30 per cento della maggior imposta dovuta; viceversa nel secondo la sanzione da applicarsi non è più quella per la tardività, come accadeva quando tardiva ed integrativa erano assimilabili, ma quella prevista all'art. 8, comma 1, del D. Lgs. 471, ossia in misura fissa pari a 250 euro. In quest'ultimo caso sarà applicata eventualmente anche la sanzione per omesso versamento pari al 30 per cento. Se invece la correzione avvenisse trascorsi i novanta giorni, alla violazione riscontrabile con controllo formale è applicabile la medesima sanzione su esposta, mentre per quelle riscontrabili in sede di controllo sostanziale, integrando l'infedeltà della dichiarazione, si applica la sanzione prevista dall'art. 1, ossia dal 90 al 180 per cento.

---

<sup>128</sup> Mediante il controllo formale o automatizzato possono essere rilevati gli errori materiali e di calcolo nella determinazione di imponibili ed imposte, come l'indicazione di detrazioni d'imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e crediti d'imposta superiori rispetto a quanto spettante. Viceversa non sono rilevabili con controllo formale ma solamente con controllo sostanziale l'omessa o l'errata indicazione dei redditi, l'errata determinazione dei redditi, oppure l'indicazione di detrazioni d'imposta o deduzione dall'imponibile indebite.

Ciò detto, per le violazioni regolarizzate con ravvedimento entro novanta giorni si applica la lettera a-bis), quindi la riduzione ad un nono del minimo edittale, invece per quelle regolarizzate oltre i novanta giorni si applicano le riduzioni previste dalle fattispecie dalla lettera b) alla lettera b-quater) a seconda del momento della regolarizzazione.

Diversamente nel caso in cui non sia stata presentata alcuna dichiarazione entro i termini previsti dalla legge si distingue tra dichiarazione tardiva e dichiarazione omessa. La prima è la dichiarazione che viene presentata entro novanta giorni, a cui viene applicata la sanzione fissa di 250 euro ed eventualmente la sanzione per omesso versamento, che è ravvedibile a norma della lettera c) beneficiando della riduzione ad un decimo. La violazione di dichiarazione omessa, presentata oltre i novanta giorni, non può essere invece regolarizzata mediante ravvedimento e ad essa sarà applicata la sanzione dal 120 al 240 per cento. Tuttavia se la dichiarazione viene presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo la sanzione da applicarsi è dal 60 al 120 per cento con un minimo di 200 €, così come previsto dall'art. 7, comma 4-bis, del D. Lgs. 472<sup>129</sup>. Inoltre viene modificato il comma 1-bis, con riferimento alle disposizioni da applicarsi solamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate; era infatti previsto che le sole lettere b-bis) e b-ter) si applicassero ai tributi gestiti dall'Agenzia, viceversa con la Riforma è previsto che lo sia anche la lettera b-quater).

È da ricordare infatti quanto già esposto con riferimento a tale fattispecie, la lettera b-quater) implicava dei dubbi interpretativi perché non era stabilito esplicitamente se dovesse essere applicata alla generalità dei tributi o solamente a quelli amministrati dall'Agenzia. La difficoltà interpretativa nasceva soprattutto con riferimento al fatto che per i tributi non amministrati dall'Agenzia opera ancora la causa ostativa dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di controllo, che di fatto sono antecedenti al processo verbale di constatazione. Non era quindi comprensibile come fosse possibile regolarizzare una violazione dopo la notifica del p.v.c. ma non fosse possibile la correzione ad attività di controllo iniziate, che precedono il verbale di constatazione.

---

<sup>129</sup> SEPIO G e SILVETTI F. M., *Regolarizzazione delle violazioni dichiarative entro ed oltre novanta giorni*, in *Il Fisco*, 2016, XLII, 4014-4020.

## 2.2. GLI ASPETTI PENALI

Sebbene il Decreto sanzioni abbia riformato maggiormente il sistema sanzionatorio penal – tributario, nella parte iniziale di questo paragrafo ci si è soffermati sugli aspetti, seppur limitati, rilevanti ai fini amministrativi.

Volendo però considerare gli effetti che il ravvedimento utilizzato in sede amministrativa ha nell’ambito penale, potendo proseguire il discorso avviato nei capitoli precedenti, è necessario analizzare le modifiche che il Decreto in questione ha apportato all’art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000. Quest’ultimo è stato profondamente modificato nel 2015, ad opera del D. Lgs. n. 158, ed ora è prevista una disciplina specifica volta ad escludere la punibilità in caso di estinzione del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

L’art. 13<sup>130</sup> dispone che il debito tributario possa essere estinto anche mediante l’utilizzo delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento, nonché dell’istituto del ravvedimento. La norma esplicitamente prevede che l’estinzione del debito, con conseguente non punibilità penale, possa avvenire mediante l’istituto del ravvedimento, e con l’espressione “procedure conciliative e di adesione all’accertamento”, interpretata estensivamente, ricomprende anche l’acquiescenza agli atti di contestazione, ossia gli avvisi bonari, le cartelle di pagamento e gli atti di recupero crediti d’imposta.

Per la prima volta è prevista una causa di esclusione della punibilità, fino a questo momento infatti l’art. 13 prevedeva una mera circostanza attenuante della pena in ambito penale, che nel testo originario era fino alla metà ma venne diminuita ad un terzo nel 2011, così come già indicato nel secondo capitolo. Il nuovo art. 13 prevede l’esclusione della punibilità per quei comportamenti che non presentano connotazione fraudolenta<sup>131</sup>; infatti la Riforma del sistema penal – tributario, oltre ad avere lo scopo di realizzare un assetto complessivamente più razionale, è volta a contrastare i comportamenti fraudolenti, simulatori e artificiosi<sup>132</sup> e, per disincentivarli, evita l’avvio dei processi penali ai contribuenti che correggono le violazioni fiscali non commesse con frode.

---

<sup>130</sup> Si noti che l’art. 13 prima della riforma era rubricato con l’espressione “Circostanza attenuante”, viceversa ora è intitolato “Causa di non punibilità”. Nella nuova disciplina le cosiddette circostanze attenuanti del reato sono disciplinate dal successivo art. 13-bis, aggiunto dal D. Lgs. n. 158 del 2015.

<sup>131</sup> Le dichiarazioni fraudolente sono disciplinate dagli articoli 2 e 3 del D. Lgs. n. 74 del 2000, facendo riferimento al concetto di simulazione ed all’impiego di documenti falsi o altri mezzi idonei ad ostacolare l’accertamento e ad indurre in errore l’Amministrazione finanziaria.

<sup>132</sup> SEPIO G. e DE CASTRO D., *La nuova responsabilità penale per i delitti di omesso versamento*, in *Il Fisco*, 2016, III, 235.

Il primo comma<sup>133</sup> fa riferimento ai cosiddetti “delitti da omesso versamento” quali l’omesso versamento delle ritenute dovute o certificate, l’omesso versamento Iva e le indebite compensazioni. Si tratta di violazioni che non implicano occultamento di ricchezza al Fisco ma il contribuente non versa, in tutto o in parte, le imposte dichiarate regolarmente.

Invece, il secondo comma<sup>134</sup> fa riferimento ai “delitti dichiarativi”, ossia ai reati di infedele ed omessa dichiarazione, prevedendo che questi non siano puniti se l’estinzione del debito tributario avviene attraverso l’utilizzo del ravvedimento operoso o con la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine per presentare quella del periodo d’imposta successivo. Questi delitti sono caratterizzati, in genere, da un disvalore sociale superiore rispetto ai reati di omesso versamento. Tale aspetto spiega il minor limite temporale entro il quale il debito tributario deve essere estinto, in modo che la causa di non punibilità produca i propri effetti, rispetto a quanto previsto al comma 1; l’omesso versamento può infatti essere regolarizzato fino all’apertura del dibattimento di primo grado, invece l’omessa o infedele dichiarazione può essere sanata solamente entro un anno<sup>135</sup>. Inoltre, con riferimento al comma 2, la portata della disciplina penale è maggiormente stringere rispetto a quella fiscale. Per quanto riguarda le infedeli dichiarazioni è previsto in ambito amministrativo che possano essere regolarizzate tramite ravvedimento anche se la violazione sia constatata in un processo verbale di constatazione regolarmente notificato; viceversa, in ambito penale il ravvedimento deve essere attuato prima che abbiano inizio i controlli fiscali. È chiaro quindi come in ambito penale siano rilevanti le cause ostative che erano previste dall’art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, che la Legge di stabilità del 2015, con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, ha rimosso. Di conseguenza il ravvedimento spontaneo di una dichiarazione infedele implica la riduzione delle sanzioni amministrative e la non punibilità in sede penale; viceversa se il contribuente facesse uso del ravvedimento “volontario”, quindi dopo che l’illecito è stato constatato o in seguito all’inizio delle attività amministrative di accertamento, può beneficiare solamente della riduzione della sanzione amministrativa, seppure in maniera inferiore, e in sede penale sarà punito.

---

<sup>133</sup> “1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.”

<sup>134</sup> “2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.”

<sup>135</sup> CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, cit., 443.

Perciò il Legislatore recupera sul piano penale la tradizionale caratteristica dell'istituto del ravvedimento, ossia la spontaneità di correzione da parte del contribuente, a beneficio dell'efficacia deterrente della sanzione penale<sup>136</sup>.

Per quanto concerne la dichiarazione omessa il Legislatore penale concede al contribuente la possibilità di correggere la propria posizione fiscale, potendo beneficiare della non punibilità del reato penale, presentando la dichiarazione entro un anno dalla scadenza originaria. Perciò, se il contribuente presentasse dichiarazione tardiva nei termini previsti dal D. Lgs. n. 472 all'art. 13, comma 1, lettera c), quindi entro novanta giorni per le dichiarazioni delle imposte dirette ed entro trenta ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, potrà beneficiare della riduzione della sanzione amministrativa e non sarà applicata la pena in sede penale; se invece regolarizzasse la violazione di omessa dichiarazione entro il termine previsto dall'art. 13, comma 2, del D. Lgs. n. 74, quindi entro un anno, il contribuente beneficerà solamente dell'esclusione della punibilità penale ma dovrà corrispondere in misura piena la sanzione amministrativa.

Il comma terzo<sup>137</sup> concede la possibilità di estinguere il debito rateizzato e residuo, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, entro un termine di tre mesi prorogabili per una sola volta e per al massimo ulteriore tre mesi. Quanto detto implica un disallineamento con la normativa amministrativa – tributaria. In primis perché, con molta probabilità, la dilazione decisa in ambito amministrativo sarà di molto superiore rispetto a quanto la norma penale prevede. In secondo luogo, una norma simile finisce per premiare coloro che nel ristretto periodo di tempo di tre mesi, o al massimo sei, hanno le disponibilità liquide per estinguere il debito, con l'effetto di svuotare la pena della funzione deterrente e “monetizzare” l'esclusione della punibilità penale, perché quest'ultima finisce per essere subordinata alla liquidità disponibile. Infine è da considerare che la rateizzazione nell'ambito del ravvedimento operoso non è ammessa, di conseguenza il comma 3 dell'art. 13 non è rilevante per l'utilizzo dell'istituto.

Come anticipato in nota (130), la Riforma del sistema sanzionatorio penal – tributario aggiunge al D. Lgs. n. 74 del 2000, l'art. 13-bis<sup>138</sup> concernente le circostanze del reato. Quest'ultimo non

---

<sup>136</sup> CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, cit., 443.

<sup>137</sup> “3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.”

<sup>138</sup> “1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della dichiarazione di dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative ed interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione dell'accertamento previste dalle norme tributarie. 2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della

prevede l'esclusione della punibilità penale bensì la riduzione della pena fino alla metà, e la non applicazione delle pene accessorie, per le violazioni diverse da quelle disciplinate all'art. 13, commi 1 e 2, per le quali è prevista l'esclusione della responsabilità penale. In tale articolo, manca però l'esplicito riferimento al ravvedimento operoso e non è quindi chiaro se questo debba o meno essere ricompreso tra "le speciali procedure conciliative e di adesione". Se ci si basa su un'interpretazione estensiva allora dovrebbe essere ricompreso, ma in tal modo si finirebbe per concedere gli stessi benefici a chi si ravvede spontaneamente e chi invece regolarizza le violazioni solo perché è sorta una causa che prima della riforma era ostativa; di conseguenza la spontaneità del ravvedimento sarebbe disincentivata. È da considerare che anche la relazione accompagnatoria al D. Lgs. n. 74, all'epoca, considerava tra le speciali procedure conciliative anche il ravvedimento operoso; di fatto sembra che quanto previsto ora all'art. 13-bis sia analogo a quanto, precedentemente alla Riforma, disponeva l'art. 13. Tuttavia il nuovo art. 13 menziona espressamente l'istituto del ravvedimento, non è quindi comprensibile per quale motivo non sia avvenuto lo stesso con riferimento all'art. 13-bis se l'idea era quella di ricomprenderlo<sup>139</sup>.

Infine il secondo comma dell'art. 13-bis prevede un limite all'applicazione della pena su richiesta, disciplinata dall'art. 444 del codice di procedura penale, per i reati tributari previsti dal decreto n. 74, che può essere richiesta solo dal contribuente che abbia provveduto ad estinguere il debito tributario, complessivo di imposta, interessi e sanzioni, e ricorra la circostanza attenuate prevista dal primo comma dell'art. 13-bis, salve le ipotesi di esclusione della punibilità disciplinate ai commi 1 e 2 dell'art. 13.

### 2.3. L'ENTRATA IN VIGORE DEL DECRETO

Il Decreto ha stabilito che le modifiche in esame fossero applicabili dal 1° gennaio 2017 prevedendo, all'art. 32, un regime transitorio. Tale posticipazione sembra senza motivo, soprattutto con riferimento all'ampiezza della Riforma, ed inoltre perché è contraria al principio del *favor rei*<sup>140</sup>.

---

*pena ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 13, commi 1 e 2.*"

<sup>139</sup> SEPIO G. e SILVETTI F. M., *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, in *Il fisco*, 2016, IX, 854.

<sup>140</sup> CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, XLI, 3929.

Di conseguenza le sanzioni irrogate fino alla fine del 2016 dovranno essere riviste dopo l'entrata in vigore del Decreto, nel rispetto del principio del *favor rei*. Se questo non avvenisse tali sanzioni, inflitte precedentemente, dovrebbero considerarsi illegali perché violano la nuova normativa essendo irrogate con riferimento ad una norma sanzionatoria successivamente mutata. Sembrerebbe più corretto, però, non considerare l'illegalità automatica della sanzione e prevedere che sia rivista e corretta la sanzione<sup>141</sup>. È concessa all'Agenzia anche la possibilità di riconfermare la sanzione inflitta qualora la ritenesse adeguata. È il caso, per esempio, di una sanzione irrogata con riferimento alla gravità di una violazione con un disvalore non particolarmente mutato; oppure di una sanzione che è stata inflitta entro limiti ragionevoli. Queste sanzioni saranno quindi non illegali purché, con riferimento ad ogni caso concreto, sia data una motivazione adeguata a giustificarne l'irrogazione. Deve essere quindi indicato il criterio con cui la sanzione è stata individuata e devono essere considerate le eventuali circostanze capaci di influire sulla determinazione della sanzione, fermo restando che per il trasgressore dalla sanzione deve derivare il minor peso patrimoniale effettivo<sup>142</sup>.

Giungendo ad una conclusione sembra che, sebbene il Decreto sanzioni sia intervenuto su molti aspetti, l'impianto di fondo del sistema sanzionatorio amministrativo tributario sia rimasto invariato. Sarebbe auspicabile infatti ripensare l'intero sistema rendendolo educativo e dissuasivo, armonico e ben ragionato.

È necessario infatti che le sanzioni amministrative siano ragionevoli e proporzionate alla gravità dell'illecito commesso, non pensate come mezzo per ottenere gettito e con massimi edittali inferiori rispetto a quelli attualmente previsti; inoltre dovrebbero essere puniti solamente quei comportamenti non giustificabili e lesivi degli interessi sostanziali dell'Erario.

Sembrerebbe quindi opportuno che il Legislatore riducesse l'entità delle sanzioni amministrative. Se così avvenisse gli Uffici sarebbero anche indotti ad applicare le sanzioni massime nei casi di evasione fiscale caratterizzati da comportamenti particolarmente insidiosi<sup>143</sup>.

Sembra inoltre auspicabile l'eliminazione delle differenze tra la disciplina degli enti dotati di personalità giuridica, a cui viene irrogata la sanzione nel rispetto del principio del beneficio, e le persone fisiche ed altre entità collettive, per le quali è vigente il principio della personalità dell'autore materiale. Con riferimento alle società è necessario creare un sistema capace di instaurare, tra contribuente-società ed autore materiale, un conflitto d'interesse; evitando che

---

<sup>141</sup> MISCALI M., *L'illegalità sopravvenuta delle sanzioni amministrative tributarie già irrogate*, in Corr. Trib., 2016, XIII, 1011.

<sup>142</sup> BASILAVECCHIA M., *Il "favor rei" a seguito della riforma delle sanzioni*, in Corr. Trib., 2016, XVII, 1277.

<sup>143</sup> INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., 971.

siano entrambi interessati a porre in essere la violazione. Tale scopo si potrebbe ottenere mediante l'imputazione al contribuente-società della sanzione pecuniaria e, viceversa, alla persona fisica che è autrice materiale dell'illecito una sanzione che ne interdica le libertà, quindi accessoria<sup>144</sup>.

Sarà la Legge di Stabilità del 2016<sup>145</sup> a prevedere, con riferimento alle modifiche apportate dal Decreto Legislativo n. 158, e precedentemente esaminate, che queste siano applicabili dal 1° gennaio 2016, e quindi anticipate rispetto all'anno successivo previsto dall'art. 32 del decreto. Essendo le nuove sanzioni più favorevoli rispetto alle precedenti, deve essere applicato il principio del *favor rei* a seguito dell'entrata in vigore, il 1° gennaio 2016, della Riforma attuata dal D. Lgs. n. 158. Perciò, le sanzioni previste da quest'ultimo dovranno essere irrogate anche per le violazioni commesse antecedentemente al 1° gennaio 2016, a meno che non sia definito il provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

La Legge di Stabilità del 2016 stabilisce anche nuovi termini di accertamento<sup>146</sup>, in materia di imposte dirette ed imposta sul valor aggiunto, e l'abrogazione del raddoppio dei termini in presenza di fattispecie per le quali sussiste l'obbligo di denuncia per reato tributario<sup>147</sup>; tale previsione implica però che le nuove regole siano applicabili per gli anni successivi a quello in corso, di conseguenza per le annualità precedenti continuano ad applicarsi i vecchi termini ed il raddoppio. Si è ritenuto opportuno menzionare tali modifiche perché la riapertura dei termini di accertamento dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa, così come previsto dalla Legge di Stabilità del 2015, fa riferimento, sino al 2016, ai termini previsti dalla precedente disciplina, ed il raddoppio dei termini è limitato alle fattispecie per le quali la denuncia penale sia stata inviata nei termini ordinari.

---

<sup>144</sup> GIOVANNINI A., *La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*, in Corr. Trib., 2016, IX, 687.

<sup>145</sup> Legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

<sup>146</sup> I nuovi termini di decadenza sono fissati al quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, se quest'ultima risulta infedele, oppure il settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione sarebbe dovuta essere presentata, nel caso di dichiarazioni omesse.

<sup>147</sup> La questione del raddoppio dei termini fu molto dibattuta e portata anche al vaglio della Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 247 del 2011 dichiarò non fondata la questione di costituzionalità ed affermò che il raddoppio dei termini era legittimo anche se in assenza di denuncia entro i termini ordinari di decadenza; tuttavia la dottrina non condivise questa posizione, e la giurisprudenza di merito non seguì spesso la posizione della sentenza (MARINO T. e ZAMMARELLI M., *I nuovi termini per l'accertamento in materia di imposte dirette e IVA*, in Corr. Trib., 2016, VII, 489).

## CAPITOLO IV

### ALCUNE PROBLEMATICHE DELL'ISTITUTO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il ravvedimento e l'evasione fiscale. – 3. Il ravvedimento e gli istituti deflativi. – 3.1. Gli istituti deflativi abrogati. – 3.2. Gli istituti deflativi vigenti. – 3.2.1. L'accertamento con adesione. – 3.2.2. L'acquiescenza. – 3.2.3. La conciliazione giudiziale. – 3.2.4. Il reclamo/mediazione. – 4. Il ravvedimento e la *voluntary disclosure*.

#### 1. PREMESSA

Nei precedenti capitoli è stato analizzato l'istituto del ravvedimento operoso, inizialmente in una visione storica con riferimento ai primi anni in cui è stato possibile utilizzare l'istituto, seppure non fosse presente un'organica disciplina che lo normasse, e successivamente è stata esaminata la normativa che ha portato all'introduzione di esso nell'ordinamento tributario, fino alle modifiche recentemente apportate. Tra le ultime sono state individuate quelle previste dalla Legge di Stabilità del 2015 e dalla Riforma del sistema sanzionatorio.

In questo capitolo, sulla base di quanto detto nei precedenti, saranno analizzate alcune questioni che hanno origine dal riformato istituto ad opera della L. n. 190 del 2014.

#### 2. IL RAVVEDIMENTO E L'EVASIONE FISCALE

La c.d. Legge di Stabilità, L. n. 190/2014, ha ampliato, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate<sup>148</sup>, l'ambito temporale per poter utilizzare l'istituto del ravvedimento ed eliminato le cause preclusive che fino ad allora erano previste. Nel terzo capitolo è stato infatti esaminato come il nuovo ravvedimento sia utilizzabile fino alla notifica di un processo verbale di constatazione ed anche qualora siano già iniziate attività di controllo.

Un primo effetto negativo, come già menzionato, è che il contribuente non è incentivato a regolarizzare spontaneamente la propria violazione e nemmeno ad adempiere correttamente, fin dall'origine, alle obbligazioni fiscali. Il trasgressore è infatti cosciente di poter regolarizzare la posizione anche ad attività amministrativa di accertamento iniziata o a processo verbale di

---

<sup>148</sup> Tra i quali ne sono un esempio le imposte sui redditi, ossia Irpef ed Ires, l'Iva, l'Irap, le ritenute fiscali, le imposte su successioni e donali e l'imposta di registro.

constatazione notificato, seppure con una riduzione minore della sanzione, e probabilmente avrà tutta l'intenzione ad aspettare sapendo che la probabilità di essere scoperto diminuisce con il passare del tempo.

Inoltre, il “nuovo” ravvedimento può implicare una disparità di trattamento tra categorie diverse di contribuenti, finendo per favorire coloro che hanno volontariamente nascosto al Fisco ricchezza che sarebbe dovuta essere assoggettata ad imposta, rispetto a quei contribuenti che hanno, invece, commesso violazioni meno gravi per errori di interpretazione. Non vengono quindi differenziati i trattamenti sanzionatori con riferimento alla gravità dei comportamenti tenuti, infatti sia le violazioni sul fatto, caratterizzate da occultamenti, frodi o dal mancato assolvimento degli obblighi sostanziali, sia le violazioni sul fronte interpretativo, ossia le violazioni sul diritto, sono regolarizzabili allo stesso modo.

Il ravvedimento “riformato” che considera il profilo cronologico, con riferimento alla distanza tra il momento di effettuazione della violazione e della regolarizzazione della stessa, anziché la gravità dell'illecito, rischia di aumentare maggiormente la differenza tra grandi imprese societarie e piccoli imprenditori. Le prime registrano i fatti di gestione, non occultano ricchezza e, al massimo, potrebbero commettere violazioni interpretative. Viceversa i secondi trovandosi in una situazione di autonomia e di poca organizzazione finiscono per nascondere i ricavi di vendita o indicare costi inesistenti o estranei all'attività; si parla in tal caso di “evasione dei privati” ossia di coloro che, non esercitando alcuna attività d'impresa e non essendo liberi-professionisti, non sono obbligati alla redazione del bilancio d'esercizio e alla tenuta delle scritture contabili<sup>149</sup>. I piccoli contribuenti, che possono determinare autonomamente la propria condotta fiscale, valutano anche la convenienza ad evadere nascondendo i redditi prodotti; perciò, a violazione commessa, nella prospettiva di poter essere scoperti avranno convenienza a regolarizzare la violazione mediante il ravvedimento operoso piuttosto che arrivare ad un contenzioso sapendo di poterne uscire soccombenti. Con molta probabilità però, lo faranno una volta iniziati accessi, ispezioni, o verifiche o se viene notificato loro un processo verbale di constatazione, sarà infatti maggiormente vantaggioso non dichiarare quanto dovuto nella speranza di non essere controllati e “scoperti”. È da considerare infatti che la probabilità per un piccolo contribuente di subire un controllo è davvero bassa relativamente al numero totale di essi.

Viceversa una grande impresa<sup>150</sup>, contraddistinta dalla separazione tra proprietà e gestione e dotata di un grado maggiore di organizzazione e *compliance*, con maggior difficoltà compie

---

<sup>149</sup> BEGHIN M., *Diritto Tributario*, 2013, 172.

<sup>150</sup> Le società rispettano maggiormente le disposizioni fiscali e sono più collaborative anche in virtù del sistema di tassazione che prevede la figura del sostituto d'imposta come alleato dello Stato.

attività caratterizzate da frode od occultamenti soprattutto perché viene meno il vantaggio personale nel porre in essere una tale violazione, ma per lo più commetterà violazioni di tipo interpretativo<sup>151</sup>. Le questioni a carattere interpretativo sono spesso avvalorate da incertezza, di conseguenza tali tipologie di contribuenti spesso si oppongono in sede di contenzioso. È probabile infatti che la grande impresa decida di non aderire al processo verbale di constatazione, potendo beneficiare della riduzione della sanzione prevista alla lettera b-quater) dell'art. 13 D. Lgs. n. 472, perché la rilevazione può essere incerta ed infondata quindi non ci sarebbe motivo di accettare una contestazione versando la sanzione, seppure in forma ridotta, perché sebbene il giudizio tributario sia imprevedibile ci sono le possibilità di un esito favorevole.

Dovrebbero quindi essere distinte le violazioni, all'interno delle "dichiarazioni infedeli", facendo riferimento alla gravità dell'illecito, distinguendo tra i casi di ricchezza occultata ed i casi di ricchezza mal qualificata ma non occultata, e considerando l'incertezza interpretativa. Viceversa se non venissero introdotti elementi di discriminazione relativamente alla tipologia di evasione si potrebbe ritenere violato l'art. 3 della Costituzione, che prevede che la Repubblica si occupi di rimuovere gli ostacoli che limitano l'eguaglianza tra cittadini.

Si pensi al contribuente che si ritrovi ad essere soccombente nel giudizio per una contestazione che ha origine dall'interpretazione delle norme, e che dovrà versare la sanzione in forma piena essendo di fatto in buona fede avendo registrato la ricchezza.

Ciò detto il riformato art. 13 finisce per premiare i comportamenti più gravi e fa luce sulla non equità della disciplina sanzionatoria incapace di distinguere, come precedentemente anticipato, i fenomeni di evasione in senso stretto da quelli che al massimo implicano il versamento del tributo da un soggetto diverso o in un periodo d'imposta diverso<sup>152</sup>.

### 3. IL RAVVEDIMENTO E GLI ISTITUTI DEFLATIVI

#### 3.1. GLI ISTITUTI DEFLATIVI ABROGATI

La Legge di Stabilità, oltre ad eliminare le cause ostative ed estendere i termini temporali entro i quali potersi ravvedere, ha previsto per razionalizzare e semplificare il sistema l'abrogazione di alcuni istituti deflativi del processo tributario che permettevano di definire, in via agevolata,

---

<sup>151</sup> INGRAO G., *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di evasione fiscale*, in Dial. Trib., 2011, I, 106.

<sup>152</sup> GIOVANNINI A, PIERGIOVANNI R. e STEVANATO D., *Il nuovo "ravvedimento" tra misure premiali, equità e tenuta dissuasiva del sistema sanzionatorio*, cit., 197.

le contestazioni rilevate nei processi verbali di constatazione e negli avvisi, o gli inviti a comparire. Questi istituti, che avevano la funzione di evitare il processo deflazionando il contenzioso tributario, derubricandolo ad una mera eventualità, erano vantaggiosi per entrambi le parti: l'Ufficio poteva incassare immediatamente quanto dovuto risparmiando le risorse che avrebbe speso in ambito di contenzioso; il contribuente invece poteva evitare il rischio di ottenere in sede di contenzioso un giudizio sfavorevole oltre ad ottenere una riduzione delle sanzioni. Questi aspetti continuano ad essere validi per gli istituti deflativi che non sono stati abrogati e dei quali si dirà successivamente.

Il legislatore ha preso la decisione di abrogare i suddetti strumenti perché il ravvedimento *sine die* previsto alla lettera b-quater), che prevedeva la possibilità di regolarizzare le violazioni dopo la notifica di un processo verbale di constatazione, finiva per sovrapporsi ad alcuni istituti deflativi<sup>153</sup>. Erano questi l'adesione agli inviti al contraddittorio<sup>154</sup>, l'adesione al processo verbale di constatazione<sup>155</sup> e l'acquiescenza rinforzata<sup>156</sup> che saranno esaminati in seguito. Tali istituti permettevano al contribuente di ottenere una riduzione ulteriore della sanzione, rispetto a quella prevista dagli strumenti dell'acquiescenza ordinaria e dell'accertamento con adesione, qualora accettasse integralmente i risultati di un processo verbale o l'invito a comparire, oppure di un avviso di accertamento, non preceduto da invito a comparire e da processo verbale.

Seppure il legislatore ha rubricato gli istituti come adesione ai p.v.c. e agli inviti, questi sembravano però a metà strada tra acquiescenza ed adesione<sup>157</sup>, non prevedendo l'istituzione del contraddittorio tipico dell'adesione all'accertamento ma una mera accettazione integrale delle richieste dell'Ufficio come accade per l'acquiescenza ordinaria.

A differenza delle modifiche apportate al ravvedimento operoso, entrate in vigore il 1° gennaio 2015, l'abrogazione degli istituti deflativi ha avuto effetto solamente a partire dall'1 gennaio 2016<sup>158</sup>. Un anno di ritardo che ha caratterizzato un periodo, cosiddetto "transitorio", entro il quale il contribuente ha avuto la possibilità di scegliere quale tra ravvedimento operoso e strumenti deflativi fosse più conveniente. Dalla Relazione illustrativa alla L. di Stabilità si

---

<sup>153</sup> CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"?*, cit., 325.

<sup>154</sup> L'art. 5, commi da 1-bis ad 1-quinquies, e art. 11, comma 1-bis, del D. Lgs. n. 218 del 1997.

<sup>155</sup> L'art. 5-bis del D. Lgs. n. 218 del 1997.

<sup>156</sup> L'art. 15, comma 2-bis, del D. Lgs. n. 218 del 1997.

<sup>157</sup> BASILAVECCHIA M., *La definizione dei processi verbali*, in Corr. Trib., 2008, XXXVI, 2891.

<sup>158</sup> I commi 638 e 639 prevedono che:

- Le disposizioni circa l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio si sarebbero applicate, in materia di imposte sui redditi, Iva ed altre imposte indirette, agli atti notificati entro il 31 dicembre 2015;
- Le disposizioni disciplinanti l'adesione al p.v.c. si sarebbero applicate, per le imposte sui redditi ed Iva, agli atti consegnati fino al 31 dicembre 2015;
- Quanto disposto in materia di sanzioni in sede di acquiescenza rafforzata sarebbe stato abrogato, con riferimento agli atti definibili emessi dall'Agenzia delle Entrate, dall'1 gennaio 2016.

desume come l'obiettivo del regime transitorio fosse quello di assicurare l'entrata in vigore, dopo un congruo lasso di tempo, delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento e, viceversa, immediatamente quelle relative al ravvedimento. Sembrava trattarsi di un differimento utile a concedere il tempo necessario agli Uffici per attrezzarsi operativamente ad adottare le nuove procedure.

Sembra doveroso quindi procedere con un appunto degli istituti deflativi abrogati per meglio comprendere le motivazioni della soppressione. Questi erano stati introdotti nel 2008, ed inseriti nel D. Lgs. n. 218 del 1997, con l'obiettivo di graduare ulteriormente la riduzione delle sanzioni con riferimento alla rapidità della definizione e permettendo al contribuente di avere varie alternative per definire quanto contestato nel momento in cui si trovi nelle condizioni di subire un accertamento.

L'adesione agli inviti al contraddittorio, che venne introdotta dal D. L. n. 185 del 2008 – il c.d. Decreto anticrisi, concedeva la possibilità di aderire agli inviti al contraddittorio entro i quindici giorni precedenti alla data della comparizione con una riduzione della sanzione ad un sesto. È necessario ricordare, e sarà meglio esaminata successivamente, che l'atto propulsivo della procedura di accertamento con adesione è proprio l'invito a comparire che integra una comunicazione-preavviso di un eventuale avviso di accertamento e contiene ipotesi di rettifica ed irrogazione delle sanzioni oltre alle motivazioni.

La possibilità di utilizzare detto strumento era condizionata dal fatto che non fosse stato consegnato precedentemente un processo verbale di constatazione, il quale poteva essere definito ai sensi dell'art. 5-bis. Di conseguenza la notifica di un processo verbale di constatazione che non è stato definito, secondo l'adesione al p.v.c., preclude la possibilità di aderire all'invito.

Era necessario che il contribuente inviasse la comunicazione di adesione, sottoscritta, all'Ufficio competente e provvedesse al pagamento dell'importo dovuto.

Anche il contenuto dei processi verbali di constatazione, che consentivano l'emissione di un accertamento parziale e contenevano la constatazione di violazioni sostanziali in riferimento alle imposte sui redditi, Irap ed Iva, potevano essere definiti mediante l'adesione introdotta all'art. 5-bis del D. Lgs. n. 218 nel 2008 con la Manovra estiva, ossia il D. L. n. 112 del 2008; lo scopo dell'introduzione era quello di rendere la definizione dei processi verbali maggiormente veloce senza dover attendere l'invito a comparire. Tale istituto, così come il primo, prevedeva il vantaggio della riduzione alla metà delle sanzioni previste per l'adesione all'accertamento (un terzo della sanzione minima), di conseguenza in caso di adesione totale al p.v.c. la sanzione da corrispondere era pari ad un sesto del minimo. Bisogna considerare però

che, diversamente dall'invito a comparire, il processo verbale di constatazione non indica gli importi dovuti che saranno invece individuati nell'atto di definizione dell'accertamento parziale che viene emanato successivamente alla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione che il contribuente farà pervenire all'Ufficio.

Da un punto di vista procedurale entro trenta giorni dalla consegna del verbale era necessario dare comunicazione della volontà di adesione, e l'Ufficio aveva quindi a disposizione sessanta giorni dalla comunicazione per notificare l'atto di definizione dell'accertamento parziale, ossia un atto con contenuti analoghi a quelli previsti, all'art. 7, per l'atto di accertamento con adesione ma con una differente intestazione; il contribuente avrebbe dovuto provvedere al versamento di quanto dovuto entro quindici giorni. Infine, ma si dirà meglio poi, anche con riferimento all'accertamento con adesione, l'adesione ai verbali doveva essere integrale, quindi riferirsi all'intero contenuto del processo verbale, e provenire dal soggetto destinatario verbale.

L'art. 15, comma 2-bis, D. Lgs. n. 218 del 1997, anch'esso introdotto con il D. L. n. 185/2008, concedeva invece al contribuente la possibilità di ottenere una riduzione della sanzione irrogata ad un sesto qualora rinunciasse ad impugnare l'avviso di accertamento e ad inviare l'istanza di adesione, tale opportunità era però concessa solamente a chi non aveva avuto la possibilità di definire, secondo gli articoli precedentemente menzionati, il processo verbale di constatazione o l'invito a comparire, perché l'avviso di accertamento non era stato preceduto da questi<sup>159</sup>. Tale strumento si perfezionava con il versamento di quanto richiesto nell'avviso di accertamento entro il termine per il ricorso, ossia entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento<sup>160</sup>.

Si noti come i primi due istituti implicavano la riduzione della sanzione minima edittale, viceversa l'ultimo permetteva di ottenere la riduzione della sanzione irrogata, è chiaro come la sanzione minima edittale possa essere di importo inferiore rispetto a quella effettivamente irrogata<sup>161</sup>, che probabilmente divergerà dal minimo previsto dalla legge.

Gli istituti, ad eccezione dell'acquiescenza "rinforzata" che presuppone la notifica di un avviso di accertamento, sono da utilizzarsi anteriormente rispetto alla notifica di tale atto e quindi risultato sovrapponibili, soprattutto l'adesione ai processi verbali di constatazione, con la lettera b-quater) prevista nell'art. 13 in ambito di ravvedimento operoso, motivo per cui sono stati

---

<sup>159</sup> Si parla in tal caso di acquiescenza "rinforzata", viceversa se l'avviso di accertamento è stato preceduto da processo verbale di constatazione o da invito al contraddittorio che non sono stati definiti si parla di acquiescenza ordinaria, che non è stata abrogata dalla L. di Stabilità e sarà analizzata successivamente.

<sup>160</sup> BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in Corr. Trib., 2009, IX, 655.

<sup>161</sup> La differenza tra riduzione della sanzione minima prevista dalla legge e dalla sanzione irrogata è riscontrabile anche con riferimento rispettivamente all'accertamento con adesione ed all'acquiescenza ordinaria, istituti che saranno esaminati successivamente.

abrogati. Inoltre gli strumenti deflativi concedevano una riduzione della sanzione minima ad un sesto, riduzione analoga a quella prevista dalla nuova lettera b-ter) dell'art. 13 in tema di ravvedimento operoso, ossia nel caso in cui non fosse intervenuta la notifica di un processo verbale di constatazione. Per questo motivo e per evitare un sovrapporsi di istituti con analoghe finalità si è deciso per l'abrogazione, conferendo al ravvedimento operoso il ruolo di strumento cardine per correggere tempestivamente la violazione evitando contenzioso. Bisogna anche considerare però che, sebbene il "nuovo" ravvedimento possa sovrapporsi e sostituirsi agli istituti abrogati, questi avevano una logica diversa ossia di deflazionare controversie e processo; a differenza del ravvedimento che è stato potenziato, oltre che per rispondere ad esigenze di cassa, con lo scopo di ottenere l'adempimento spontaneo o la correzione da parte del contribuente, seppure potrebbe finire per incoraggiare il trasgressore a rimanere nell'illegalità. Inoltre l'introduzione nell'art. 13 della nuova lettera b-quater) ha portato ad una disparità di trattamento tra istituti che prima delle modifiche prevedevano una modalità di definizione analoga. Ne sono un esempio i contribuenti che ricevono notifica di un invito al contraddittorio e coloro a cui viene inoltrato un processo verbale di constatazione. In quest'ultimo caso l'utilizzo del ravvedimento operoso implica una riduzione della sanzione ad un quinto – lettera b-quater) –, mentre nel caso in cui venisse notificato un invito al contraddittorio il contribuente potrà ottenere la riduzione ad un sesto della sanzione – lettera b-ter) –. Si potrebbe ritenere anche che la volontà del Legislatore sia stata quella di "premiare" le situazioni caratterizzate da violazioni solo presupposte come negli inviti al contraddittorio (è infatti richiesto un confronto ulteriore con il contribuente), rispetto a quelle caratterizzate da violazioni già constatate come nei processi verbali.

Come già anticipato, nel corso del 2015 il contribuente a cui è stato notificato un processo verbale di constatazione poteva avvalersi tanto del ravvedimento operoso – lettera b-quater) –, beneficiando di una riduzione delle sanzioni pari ad un quinto, quanto dell'adesione al p.v.c., con versamento delle sanzioni ridotte ad un sesto.

È necessario quindi analizzare per quali motivi un contribuente avrebbe avuto beneficio ad utilizzare un istituto piuttosto che un altro.

Innanzitutto il ravvedimento operoso, a differenza dell'adesione, non permetteva la rateizzazione di quanto dovuto, questo aspetto è una notevole limitazione per il contribuente che, pur volendo accedere all'istituto, non aveva la possibilità concreta di effettuare il pagamento in un'unica soluzione ed influisce non poco sulla decisione di procedere alla

correzione spontaneamente o meno<sup>162</sup>. Inoltre, gli istituti deflativi abrogati permettevano che il dovuto venisse versato anche a rate senza la presentazione di alcuna garanzia<sup>163</sup> per le rate successive alla prima<sup>164</sup>.

D'altra parte però con il ravvedimento era possibile selezionare le violazioni da regolarizzare tra quelle constatate nel processo verbale di constatazione, viceversa l'adesione implicava l'integrale definizione delle constatazioni.

Inoltre, il ravvedimento operoso non permette che la sanzione da irrogare sia determinata sulla base del cumulo giuridico, ossia considerando la continuazione ed il concorso tra le diverse violazioni, perché tale istituto è applicabile solo dagli Uffici impositivi in sede di irrogazione della sanzione. Di conseguenza colui che sceglieva di procedere spontaneamente con il ravvedimento doveva corrispondere le sanzioni ridotte su tutte le violazioni contestate e non una unica ma maggiorata. Anche l'adesione però implicava delle limitazioni, con riferimento al cumulo, perché tale istituto poteva essere utilizzato solamente con riferimento a singole imposte e singoli periodi d'imposta; diversamente l'acquiescenza all'avviso di accertamento permetteva l'utilizzo del cumulo sia tra diverse imposte che tra più periodi d'imposta. Infine, come già anticipato, applicare l'istituto del ravvedimento in caso di processo verbale di constatazione notificato implica un aggravio sanzionatorio, tant'è che la sanzione è ridotta ad un quinto piuttosto che ad un sesto<sup>165</sup>.

Inoltre, considerando l'aspetto procedurale il contribuente che decide di ravvedersi deve presentare una dichiarazione integrativa per correggere quella originariamente presentata, e provvedere ad effettuare l'adempimento in autonomia potendone derivare errori di calcolo o nell'attuazione della procedura, soprattutto considerando che il processo verbale di constatazione non indica le maggiori imposte dovute. Diversamente invece, aderendo al contenuto del processo verbale di constatazione di cui all'art. 5-bis era l'Ufficio impositore che provvedeva a liquidare le somme dovute, sollevando il contribuente dall'esecuzione di calcolo per la corretta liquidazione degli importi dovuti.

Infine, sia che il contribuente decidesse di ravvedersi sia che aderisse ai contenuti integrali del processo verbale, poteva essere avviata o proseguita ulteriore attività accertatrice. Con

---

<sup>162</sup> Questo aspetto è rilevante, come si vedrà nel successivo paragrafo, anche con riferimento agli istituti deflativi non abrogati che permettono il versamento di quanto dovuto anche in forma rateale, a differenza del ravvedimento operoso.

<sup>163</sup> Il problema delle garanzie era stato eliminato già con l'art. 23 del D. L. n. 98 del 2011 che ha soppresso l'obbligo di presentare garanzia nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito degli istituti dell'accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale per gli importi di rate successive alla prima superiori a cinquantamila euro. Inoltre nel 2015 è stato eliminato l'obbligo di garanzia per tutti gli istituti ed a prescindere dall'importo.

<sup>164</sup> Diversamente dagli strumenti deflativi ancora in vigore che la richiedono.

<sup>165</sup> GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento oneroso*, cit., 995.

riferimento all'adesione era ammessa perché si trattava di un atto di definizione dell'accertamento parziale e quindi non precludeva ulteriori accertamenti.

### 3.2. GLI ISTITUTI DEFLATIVI VIGENTI

A partire dal 2016, considerata la coesistenza del nuovo ravvedimento e di altre possibilità per ridurre le sanzioni, il contribuente che abbia commesso una violazione ed intenda regolarizzare la propria posizione dovrà scegliere al fine di ottenere il massimo beneficio. L'istituto del ravvedimento sarà realmente interessante e vantaggioso qualora non siano individuabili altri margini difensivi che permettano di ottenere un trattamento migliore tramite gli istituti deflativi del contenzioso, come l'accertamento con adesione, il reclamo/mediazione, la conciliazione giudiziale o l'acquiescenza ordinaria<sup>166</sup>.

Il contribuente a cui è stato notificato un processo verbale di constatazione può decidere se procedere con il ravvedimento operoso, con sanzione ad un quinto del minimo, oppure attendere la notifica dell'avviso di accertamento ed eventualmente utilizzare uno degli istituti deflativi non abrogati. Oppure, se il processo verbale di constatazione notificatogli contiene rilievi infondati, potrà regolarizzare con ravvedimento solo le violazioni constatate che ritiene fondate, attendendo la notifica dell'avviso di accertamento per i rilievi non ravveduti<sup>167</sup>. Si potrebbe parlare anche di arbitraggi del contribuente che sceglierà, soppesando costi e benefici, quale tra strumenti deflativi e ravvedimento sia più favorevole considerando alcune variabili, come la possibilità di rateazione, di utilizzo del cumulo giuridico, la riduzione della sanzione della quale beneficerà ed infine su quale sanzione la riduzione opera, se quella minima edittale o quella irrogata.

La scelta del trasgressore sarà focalizzata sugli aspetti critici del nuovo ravvedimento perché non permette né la rateazione di quanto dovuto né l'utilizzo del cumulo giuridico per poter determinare un'unica sanzione maggiorata con riferimento agli istituti del concorso e della continuazione tra violazioni.

Bisogna innanzitutto considerare che, seppure sia ammesso il ravvedimento parziale ossia il versamento di quanto dovuto in più *tranches*, come già anticipato nel capitolo precedente, questo non implica che l'istituto si perfezioni con il pagamento della prima rata, ma è necessario effettuare più pagamenti parziali<sup>168</sup>, e quindi più ravvedimenti, fino a che tutti i debiti per le

---

<sup>166</sup> GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, cit., 315.

<sup>167</sup> SEPIO G. e TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, cit., 2299.

<sup>168</sup> Effettuando il ravvedimento per una parte soltanto dell'imposta ma corrispondendo le sanzioni ridotte, relative a quella parte, e gli interessi dovuti con riferimento al momento della regolarizzazione.

violazioni non siano regolarizzati; a meno che non si verifichi una causa ostativa. Infatti, l'istituto si considera perfezionato solamente per quanto già versato e, la parte non ancora corrisposta potrà essere oggetto di altri ravvedimenti parziali, a meno che tra un versamento e l'altro non sia notificato un atto di accertamento<sup>169</sup> che indichi le somme non ancora versate e su esse irroghi la sanzione piena. Viceversa, gli istituti deflativi, permettendo anche la rateazione di quanto dovuto, si perfezionano con il versamento della prima rata.

L'Agenzia delle Entrate<sup>170</sup> ha giustificato l'impossibilità di effettuare un pagamento rateale in sede di ravvedimento, affermando che l'utilizzo dell'istituto sia di per sé già un beneficio, perché al contribuente è permesso il pagamento del tributo oltre il previsto termine legale con l'applicazione delle sanzioni ridotte. Si potrebbe ritenere che, per rispettare maggiormente l'obiettivo della *tax compliance*, la preclusione del pagamento a rate sia rivista prevedendo il pagamento dilazionato con una sorta di piano di rientro, e magari una riduzione minore delle sanzioni.

Con riferimento poi agli interessi da corrispondere, questi sono maggiori per gli istituti deflativi piuttosto che per il ravvedimento: per l'utilizzo di quest'ultimo devono essere applicati gli interessi nella percentuale dello 0,2 per cento<sup>171</sup>; nel caso invece si aderisse all'accertamento gli interessi sono nella misura del 3,5 per cento<sup>172</sup>.

Verranno ora analizzati in breve gli strumenti deflativi ancora in vigore e che potranno essere utilizzati alternativamente all'istituto del ravvedimento operoso.

### 3.2.1. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Innanzitutto, l'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinato dal D. Lgs. n. 218 del 1997, è volto a rendere definitivo l'accertamento a cui il contribuente ha prestato adesione. Si parla di adesione perché contribuente e Ufficio individuano, nel corso di un contraddittorio, il *quantum* di imposta che entrambi ritengono corretto. L'istituto ha natura pubblicistica ed è una fase eventuale del procedimento di accertamento nella quale il contribuente partecipa direttamente e collabora con l'Ufficio fornendo elementi in suo possesso che siano idonei ad ottenere una ri-quantificazione nella misura che egli stesso considera corretta.

L'obiettivo è infatti quello di avvalersi del contraddittorio per arrivare ad un accordo, avvicinandosi il più possibile nella determinazione di imponibile e/o imposta alla verità reale,

---

<sup>169</sup> Tale atto potrà avere ad oggetto solamente gli importi non ancora versati, non quanto sia già stato corrisposto con i precedenti ravvedimenti "parziali".

<sup>170</sup> Risoluzione n. 67/E del 2011.

<sup>171</sup> Dal 1° gennaio 2016, così come previsto dal D. M. 11 dicembre 2015.

<sup>172</sup> D. M. del 21/05/2009, art. 6.

rispettando quindi il principio della capacità contributiva<sup>173</sup>. Il beneficio derivante per l'Ufficio è di incassare immediatamente l'imposta reputata "giusta" ed evitare il lungo *iter* contenzioso potendo quindi risparmiare risorse<sup>174</sup>; parallelamente il contribuente evita il rischio di un giudizio sfavorevole se si arrivasse ad un contenzioso. Per la verità però, gli effetti positivi sembrano essere maggiori per il contribuente, si pensi che l'adesione all'accertamento ha una triplice efficacia: preclusiva, perché non sarà possibile impugnare, modificare od integrare l'atto di accertamento con adesione; sostitutiva, in quanto in luogo alle sanzioni amministrative applicate viene concessa una riduzione ad un terzo del minimo edittale; infine scriminante, perché aver aderito all'accertamento implica la non punibilità per alcuni reati<sup>175</sup>, come sarà detto successivamente.

L'ipotesi "normale" di utilizzo dell'istituto è su iniziativa dell'Ufficio che, essendo in possesso di elementi idonei per formulare un avviso di accertamento, invia al contribuente un invito a comparire per arrivare ad un accordo<sup>176</sup>: se le parti lo raggiungono al contribuente vengono applicate le sanzioni ridotte ad un terzo del minimo e la propria posizione fiscale si cristallizza. L'iniziativa può però anche derivare dal contribuente stesso che, avendo ricevuto notifica di un avviso di accertamento non preceduto da un invito a comparire, formula l'istanza di adesione<sup>177</sup> e se l'Ufficio intende accoglierla ha quindici giorni di tempo per inviare l'invito a comparire per definire l'accertamento.

Infine, così come previsto dal comma 1 dell'art. 6, il contribuente che ha subito un accesso, un'ispezione o una verifica può chiedere all'Ufficio, con istanza, che gli sia formulata una proposta di accertamento per poterla definire con l'istituto deflativo in questione.

L'atto conclusivo della procedura amministrativa di accertamento con adesione, nel caso in cui le parti arrivino ad un accordo, è l'atto di accertamento con adesione<sup>178</sup>; l'Ufficio dopo averlo sottoscritto non avrà alcun potere di intervento sull'accertamento, viceversa il contribuente potrà rendere invalido l'intero procedimento non proseguendo con il versamento.

Infatti, entro venti gironi dalla redazione dell'atto il contribuente dovrà provvedere al versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o in forma rateale. Se il contribuente scegliesse la seconda modalità di pagamento, potrà dilazionare quanto dovuto in massimo otto rate, o sedici qualora le somme dovute siano superiori ai 50.000 euro, ed entro venti giorni dalla

---

<sup>173</sup> BATISTONI FERRARA F., *Riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in Corr. Trib., 2009, XVII, 1380.

<sup>174</sup> MAGISTRO L., *Accertamento con adesione: natura e rapporti con autotutela ed acquiescenza*, in Corr. Trib., 2002, XVII, 1558.

<sup>175</sup> FANELLI R. e MAGISTRO L., *L'accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1997.

<sup>176</sup> Art. 5 del D. Lgs. n. 218 del 1997.

<sup>177</sup> Art. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 218 del 1997.

<sup>178</sup> Art. 7 del D. Lgs. n. 218 del 1997.

redazione dell'atto di accertamento con adesione dovrà essere versata la prima rata e le successive, sulle quali sono dovute gli interessi e per le quali non deve essere prestata garanzia<sup>179</sup>, devono essere corrisposte entro l'ultimo giorno del trimestre. L'istituto si perfeziona con il versamento entro il termine perentorio poc'anzi citato di quanto dovuto in un'unica soluzione o della prima rata, di conseguenza l'avviso di accertamento perde efficacia; se invece non si perfeziona l'atto è ancora efficace ed il contribuente potrà proporre ricorso<sup>180</sup>. Nel caso in cui non siano versate le rate successive alla prima non sarà determinata l'invalidità della procedura ma l'Amministrazione iscriverà a ruoto le somme dovute e non corrisposte.

### 3.2.2. L'ACQUIESCENZA

Alternativamente, il contribuente a cui è stato inviato un processo verbale di constatazione e che non abbia deciso di ravvedersi potrà attendere la notifica di un avviso di accertamento e utilizzare l'istituto dell'acquiescenza. Quest'ultima, disciplinata dall'art. 15 del D. Lgs. n. 218, consiste nel pagamento di quanto dovuto entro il termine per proporre ricorso. Il contribuente potrà optare per tale alternativa qualora non abbia impugnato l'avviso di accertamento e se non ha formulato un'istanza di accertamento con adesione; l'utilizzo dello strumento è anche precluso se sia stata formulata istanza di accertamento con adesione ma non sia stato raggiunto un accordo. Anche per tale istituto è ammesso il pagamento rateale.

L'istituto in questione si differenzia dal precedente perché la riduzione, ad un terzo, delle sanzioni fa riferimento alle sanzioni effettivamente irrogate e non alle sanzioni minime edittali, come invece accade per l'accertamento con adesione. Inoltre l'acquiescenza implica che non ci sia alcun contraddittorio tra contribuente e Fisco ma che il primo accetti totalmente quanto contestato nell'avviso di accertamento. Di conseguenza se con l'istituto precedentemente esaminato il contribuente poteva beneficiare oltre che della riduzione delle sanzioni anche di una riduzione dell'imposta dovuta, con l'acquiescenza il beneficio per il contribuente si limita alla riduzione delle sanzioni.

---

<sup>179</sup> L'obbligo di presentazione della garanzia per i casi di versamento rateale in sede di adesione ed acquiescenza all'accertamento, è stato soppresso dall'art. 3, c.1, del D. Lgs. n. 159/2015, che ha provveduto ad introdurre l'art. 15-ter al D.P.R. n. 602 del 1973.

<sup>180</sup> In tal caso il termine per l'impugnazione è sospeso di novanta gironi dalla data di presentazione dell'istanza.

### 3.2.3. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Un ulteriore istituto deflativo utilizzabile per addivenire ad una definizione concordata è la conciliazione giudiziale, disciplinata dall'art. 48 del D. Lgs. n. 546 del 1992, che può essere esperita nella fase di giudizio davanti alla Commissione Tributaria provinciale, o regionale, sia nel corso della prima udienza che fuori dall'udienza, anche per le liti già oggetto di reclamo o mediazione<sup>181</sup>.

Perciò, tale istituto può essere utilizzato qualora sia stato impugnato l'avviso di accertamento e quindi la procedura contenziosa abbia avuto inizio. Con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156 del 2015 la conciliazione è ammessa anche nel secondo grado di giudizio, quindi non solamente per le controversie pendenti innanzi alla Commissione Tributaria provinciale, bensì anche per quelle davanti alla Commissione Tributaria regionale.

L'istituto attribuisce alle parti un autonomo potere di valutare l'opportunità dell'accordo e raggiungere una conclusione in piena autonomia dall'autorità giudiziale davanti alla quale è pendente la controversia<sup>182</sup>.

Lo strumento prevede che ciascuna delle parti abbia la possibilità di proporre all'altra, con istanza, la conciliazione della controversia. A differenza degli istituti precedentemente esaminati, che implicavano un'adesione o un'acquiescenza integrali, la conciliazione può essere sia totale che parziale, quindi non deve necessariamente esaurire la materia del contendere. Dopo il raggiungimento dell'accordo viene redatto un processo verbale apposito nel quale sono individuate imposte, sanzioni ed interessi. Tale atto è titolo per la riscossione delle somme che deve avvenire entro venti giorni dalla redazione e, così come per i precedenti istituti, può avvenire anche a rate.

Possono essere individuate due procedure di tale istituto: la procedura ordinaria e quella abbreviata. La prima, che avviene in udienza, si svolge sotto la direzione del giudice e l'iniziativa può derivare tanto dall'Ufficio quanto dal contribuente, oppure può essere sollecitata dalla Commissione stessa. Le parti devono avanzare una proposta formale richiedendo la trattazione della controversia in pubblica udienza.

Nel caso in cui non ci sia accordo nella prima udienza la Commissione può concedere un ulteriore tentativo, assegnando all'Ufficio un termine di sessanta giorni entro il quale depositare in segreteria una proposta di conciliazione alla quale il contribuente abbia preventivamente aderito.

---

<sup>181</sup> Prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156 del 2015 tale possibilità era preclusa.

<sup>182</sup> DEL FEDERICO L. e CIVITARESE MATTEUCCI S. (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010.

La seconda invece, che si svolge prima e fuori dall'udienza, avviene su iniziativa dell'Ufficio che deposita una proposta pre-concordata con il contribuente, di conseguenza il Presidente della Commissione dichiara l'estinzione del giudizio con decreto; quest'ultimo sarà comunicato alle parti ed entro venti giorni dalla comunicazione è necessario il versamento di quanto dovuto, anche a rate senza l'obbligo di presentazione di garanzia. Tanto il processo verbale, quanto la proposta ed il decreto rendono estinto il giudizio ma, se la conciliazione è parziale, il processo proseguirà per le controversie residue.

L'istituto in questione permette la riduzione della sanzione al quaranta per cento se la conciliazione si perfeziona nel primo grado, oppure al cinquanta per cento se il perfezionamento avviene nel secondo grado di giudizio. Si parla di sanzioni irrogate, e non minimi edittali, perché in sede giudiziale le sanzioni sono già state comminate. Differentemente rispetto ai primi due istituti su-esposti la conciliazione non limita integrazioni e modificazioni da parte dell'Ufficio.

#### 3.2.4. IL RECLAMO/MEDIAZIONE

L'istituto del reclamo/mediazione, disciplinato dall'art. 17-bis che venne introdotto, nel D. Lgs. n. 546 del 1992, dall'art. 39 del D. L. n. 98 del 2011, ha lo scopo di condurre ad una definizione del rapporto evitando l'attivazione della fase giurisdizionale, potendo riservare quest'ultima per le sole controversie di valore superiore presupponendo che siano caratterizzate da un maggior grado di complessità<sup>183</sup>.

L'articolo in questione prevede che per le controversie di valore non superiore ai ventimila euro, facenti riferimento agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate<sup>184</sup>, chiunque intendesse proporre ricorso deve prima presentare reclamo, entro il termine per proporre ricorso<sup>185</sup>, al fine di ottenere il riesame e l'annullamento, totale o parziale, dell'atto contro il quale il reclamo è stato presentato<sup>186</sup>. Il reclamo può cumularsi anche con altri istituti deflativi ed in particolar modo con l'accertamento con adesione<sup>187</sup>; bisogna considerare inoltre che se la disciplina

---

<sup>183</sup> CORASANITI G., *Trattazione istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in Corr. Trib., 2012, XIX, 1441.

<sup>184</sup> Il D. Lgs. n. 156 del 2015 ha ampliato l'ambito soggettivo di detto istituto prevedendo che debba fare riferimento anche agli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dagli Enti locali e dagli Agenti della riscossione.

<sup>185</sup> È prevista la sospensione della riscossione fino alla scadenza del termine per la definizione del reclamo o della mediazione, quindi per centocinquanta giorni (sessanta per proporre reclamo e novanta per la definizione) a cui possono eventualmente essere aggiunti trentuno giorni per la sospensione feriale.

<sup>186</sup> BASILAVECCHIA M., *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in Corr. Trib., 2011, XXXI, 2491.

<sup>187</sup> Potrebbe accadere infatti, non essendoci alcuna preclusione, che il contribuente incardini prima l'istituto dell'accertamento con adesione beneficiando della sospensione dei termini per, in un secondo momento notificare

previgente precludeva la possibilità di proporre la conciliazione per le controversie già oggetto di reclamo e mediazione, con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156 del 2015 tale preclusione viene meno<sup>188</sup>.

Il reclamo è da presentarsi alla Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto e può anche contenere una proposta, motivata, di mediazione<sup>189</sup> nella quale sia indicata la rideeterminazione della pretesa. Il reclamo, che ha le stesse caratteristiche del ricorso<sup>190</sup>, si parla infatti di "ricorso/reclamo", può essere accolto dall'organo destinatario o meno entro novanta giorni. Se il reclamo accolto conteneva anche una proposta di mediazione, quest'ultima è da considerarsi conclusa avendo raggiunto un accordo. Viceversa se reclamo e/o mediazione non siano accolti, il reclamo produce gli stessi effetti del ricorso<sup>191</sup> convertendosi in esso, e l'organo che aveva ricevuto il reclamo può formulare d'ufficio una proposta di mediazione con riferimento ad eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Bisogna sottolineare che con il reclamo, ed eventualmente con la mediazione<sup>192</sup>, il riesame è assegnato ad un organo diverso della stessa Amministrazione, questo permette di evitare che l'organo che ha emesso l'atto accertativo, e che deve riesaminarlo, ponga una certa resistenza fisiologica nel ritrattare quanto contenuto negli atti stessi. L'istituto del reclamo/mediazione permette al contribuente di beneficiare della riduzione delle sanzioni minime previste dalla legge al trentacinque per cento<sup>193</sup> ma, qualora il contribuente sia la parte soccombente dovrà pagare le spese di giudizio maggiorate del cinquanta per cento.

Alla luce di quanto esposto, il contribuente dovrà scegliere come regolarizzare la propria posizione anche con riferimento all'istituto del cumulo giuridico. È stato precedentemente ricordato che in ambito di ravvedimento operoso le sanzioni vengono determinate senza

---

il reclamo. (SEPIO G., *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in Corr. Trib., 2012, XI, 768).

<sup>188</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 2015.

<sup>189</sup> Dalla lettura della norma non si desume espressamente se sia necessaria la comparizione del contribuente di fronte alla struttura competente per il reclamo, si potrebbe ritenere anche che la procedura in questione si concluda senza che le parti abbiano avuto un confronto.

<sup>190</sup> Essendo la presentazione del reclamo equiparabile alla presentazione del ricorso, questa manifesta una volontà incompatibile con l'acquiescenza perché è volta a contraddire la pretesa dell'Erario. Di conseguenza se il reclamo viene rigettato non è ammissibile la procedura dell'acquiescenza; anche perché il termine per proporre ricorso a cui si fa riferimento per il versamento di quanto dovuto in ambito di acquiescenza è decorso. (CARINCI A., *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in Corr. Trib., 2012, XI, 775).

<sup>191</sup> Se entro novanta giorni dalla presentazione del reclamo l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate non emana alcun provvedimento e non si conclude alcuna mediazione, il reclamo si "trasforma" in ricorso. In tal caso, dal giorno successivo, al novantesimo giorno dalla notifica del ricorso/reclamo, inizia il periodo di trenta giorni per la costituzione in giudizio, a norma dell'art. 22. Se viceversa prima del novantesimo giorno il reclamo viene respinto, totalmente o parzialmente, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre dal giorno in cui si riceve l'atto di diniego. (BASILAVECCHIA M., *Dal reclamo al processo*, in Corr. Trib., 2012, XII, 841).

<sup>192</sup> Diversamente da quanto accade negli altri istituti deflativi.

<sup>193</sup> Art. 17-bis, comma 7, del D. Lgs. n. 546 del 1992.

l'applicazione di detto istituto; per quanto riguarda invece gli altri strumenti deflativi bisogna far riferimento all'art. 12 del D. Lgs. n. 472 del 1997. Quest'ultimo, al comma 8, disciplina che nei casi di accertamento con adesione, mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, le disposizioni relative al cumulo si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta<sup>194</sup>. La motivazione di tale disposizione sembra quella di evitare che il contribuente possa beneficiare di una somma di benefici, ossia la riduzione della sanzione per l'avvenuta definizione e per l'applicazione del cumulo, che potrebbe indurre ad un indebolimento del sistema punitivo. Tuttavia la logica sottostante tali istituti è differente: il cumulo giuridico implica un giudizio di minor gravità della condotta del contribuente; viceversa lo scopo degli istituti deflativi è quello di premiare l'atteggiamento collaborativo del contribuente che determina per l'Ufficio un'acquisizione immediata delle somme dovute ed il risparmio dei costi di riscossione<sup>195</sup>.

Infine, il rispetto delle previsioni sul cumulo giuridico potrebbe implicare una paradossale conseguenza. Il contribuente che decidesse di definire con un istituto deflativo una pretesa fiscale, riguardante diversi tributi e più annualità, dovrà valutare l'eventualità di poter ottenere una maggior convenienza rinunciando alla riduzione della sanzione derivante dall'utilizzo dello strumento per ottenere l'applicazione del cumulo giuridico di tutte le sanzioni. Quanto detto fa riferimento al fatto che l'entità delle sanzioni irrogate in misura integrale con applicazione dell'istituto del cumulo potrebbe anche essere inferiore alla sommatoria delle singole sanzioni ridotte dallo strumento deflativo.

Di conseguenza, dal tenore letterale del comma 8 dell'art. 12, il cumulo giuridico senza alcuna limitazione può essere utilizzato solamente con riferimento all'istituto dell'acquiescenza. Se però l'obiettivo della limitazione all'applicazione del cumulo è quello di evitare una duplicazione dei benefici non è comprensibile perché non si applichi anche all'acquiescenza. È da considerare anche che l'istituto del cumulo più che essere considerato come un beneficio dovrebbe essere uno strumento utile per una più adeguata misurazione del disvalore effettivo della condotta del trasgressore<sup>196</sup>.

Probabilmente la decisione del Legislatore fa riferimento alla caratteristica dell'istituto che è differente dagli altri strumenti deflativi. Infatti l'acquiescenza comporta una mera accettazione

---

<sup>194</sup> L'art. 12 è stato modificato dal D. Lgs. n. 158 del 2015, come già esaminato nel capitolo precedente, e prima di tale modifica la limitazione relativamente all'applicazione del cumulo giuridico faceva riferimento solamente all'istituto deflativo dell'accertamento con adesione.

<sup>195</sup> INGRAO G., *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di evasione fiscale*, cit., 106.

<sup>196</sup> CARINCI A., *Revisione "a tempo" de sistema sanzionatorio tributario*, in *Il Fisco*, 2015, XXXI, 3019.

della pretesa dell'Ufficio senza che alcun accordo sia preso e quindi senza alcuna rideterminazione di imponibile ed imposta.

È da aggiungere anche che sembra non ammessa la possibilità di ritrattare l'adesione ad uno degli istituti del contenzioso, eccetto per la conciliazione giudiziale; tale aspetto lo si nota anche dalla sentenza n. 20732 del 2010 della Corte Suprema, la quale afferma che in caso di accertamento con adesione, una volta che l'atto di adesione sia stato stipulato, questo non è più impugnabile né integrabile. Inoltre non è ammesso il rimborso di quanto versato in sede di uno degli strumenti deflativi, anche qualora il contribuente presti acquiescenza all'atto di accertamento; perché il contribuente che avesse avuto l'intenzione di sindacare la pretesa dell'Amministrazione, avrebbe dovuto impugnare l'atto entro sessanta giorni dalla notifica.

Da considerare è anche il D. Lgs. n. 159 del 2015 che ha introdotto l'art. 15-ter al D.P.R. n. 602 del 1973, prevedendo che il mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, entro il termine per il pagamento della successiva rata, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti; questo articolo è applicabile all'accertamento con adesione, all'acquiescenza ed al reclamo/mediazione. Viceversa in ambito di conciliazione giudiziale il D. Lgs. n. 156 del 2015 ha provveduto ad inserire l'art. 48-ter, al D. Lgs. n. 546 del 1992, prevedendo che il mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine per effettuare il pagamento della rata successiva, comporta l'iscrizione a ruolo dell'importo dovuto che residua<sup>197</sup>.

Infine, adesione all'accertamento, conciliazione giudiziale, reclamo/mediazione e acquiescenza, purché intervenute prima del dibattimento di primo grado, consentono al trasgressore di ottenere l'esclusione della punibilità dei delitti da omesso versamento<sup>198</sup> o uno sconto della metà della pena in ambito penale e l'esclusione delle pene accessorie<sup>199</sup>, con riferimento alla tipo di violazione commessa, così come disposto dagli artt. 13, comma 1, e 13-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000, che è stato riformato da ultimo dalla riforma del sistema sanzionatorio<sup>200</sup>.

---

<sup>197</sup> Circolare n. 33/E del 2016.

<sup>198</sup> I reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater.

<sup>199</sup> LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *Il Fisco*, 2015, XXIX, 2807.

<sup>200</sup> Tale aspetto è già stato esaminato nel precedente capitolo.

#### 4. IL RAVVEDIMENTO E LA VOLUNTARY DISCLOSURE

Prima di concludere questo capitolo sembra doveroso effettuare un confronto tra due istituti, quali il “nuovo” ravvedimento operoso e la *voluntary disclosure*, considerando le loro simili caratteristiche.

La *voluntary disclosure* (o collaborazione volontaria) è lo strumento utilizzabile dal contribuente per riconciliarsi, da un punto di vista tributario, con l’Amministrazione purché il termine di decadenza non sia volto al termine. A tale procedura possono accedere tutti i contribuenti, persone fisiche, giuridiche o altri enti, sia residenti che non residenti. Il contribuente può regolarizzare la propria posizione, denunciando in modo spontaneo di aver violato gli obblighi di monitoraggio, qualora detenga illegalmente patrimoni all’estero, ossia gli attivi sia esteri che italiani, oltre alle componenti reddituali ed alle connesse violazioni.

Tale procedura, istituita originariamente negli anni ’90 negli Stati Uniti, è attualmente utilizzata da molti paesi d’Europa nei programmi volti a far emergere i depositi esteri. Nell’ordinamento italiano è stata recepita dal D. L. n. 4 del 2014 ma successivamente non fu convertito in legge perché si ritenne necessario renderlo maggiormente fruibile<sup>201</sup>. Nel corso del 2015 fu utilizzabile dal 1° gennaio 2015, data di entrata in vigore della L. n. 186 del 2015, ma solamente per una limitata finestra temporale, ossia fino al 30 settembre 2015<sup>202</sup> e prevedeva un trattamento premiale relativamente alla misura delle sanzioni tributarie amministrative ed esclusione della punibilità per alcuni reati, lasciando inalterata la pretesa impositiva<sup>203</sup>.

L’ambito soggettivo riguarda tutti i soggetti destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale<sup>204</sup>, ossia coloro che detengono capitali all’estero in violazione degli obblighi di monitoraggio; si tratta di un regime favorevole relativo agli investimenti detenuti in passato in

---

<sup>201</sup> CAVALLARO V. J., *La natura della “voluntary disclosure” dal confronto con il ravvedimento*, in Corr. Trib., 2015, VIII, 578.

<sup>202</sup> Tale termine è stato prorogato fino al 30 novembre 2015 dal D. L. n. 153 del 2015.

<sup>203</sup> CORDEIRO GUERRA R. e DORIGO S., *“Voluntary disclosure” e sanzioni amministrative*, in Corr. Trib., 2015, XXVI, 2009.

<sup>204</sup> Art. 4 del D.L. n. 167 del 1990: *“Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell’articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917/1986) residenti in Italia che, nel periodo d’imposta, detengono investimenti all’estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell’investimento secondo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, lettera u), e dall’allegato tecnico del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231.*

*Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per i depositi e conti correnti bancari costituiti all’estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d’imposta non sia superiore a 15.000 euro”.*

Stati *black list* che hanno stipulato con l'Italia un accordo sullo scambio di informazioni, o trasferiti successivamente alla procedura. Ci si riferisce alle persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici che avrebbero dovuto provvedere alla compilazione del quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi per gli investimenti all'estero o per attività estere di natura finanziaria. Da un punto di vista oggettivo sono sanabili le violazioni commesse relativamente all'omessa indicazione, delle attività e beni detenuti all'estero, nel quadro RW.

La *ratio* di tale istituto è da un lato di incentivare i contribuenti a regolarizzare la propria posizione collaborando con l'Erario in maniera attiva e spontanea e, dall'altro, di aiutare l'Amministrazione nel monitoraggio degli investimenti detenuti all'estero, grazie allo scambio di informazioni tra Stati. Per poter accedere a tale istituto era necessario presentare un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2015<sup>205</sup> indicando investimenti ed attività finanziarie detenute, i documenti, e le informazioni, necessari per ricostruire la provenienza di investimenti ed attività, i redditi da questi conseguiti ed il loro utilizzo ed infine i documenti utili per calcolare gli imponibili ed imposte.

Nel caso in cui fossero già state constatate le violazioni o siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche lo strumento non può essere utilizzato.

Era necessario che fosse ricostruita la posizione tributaria del contribuente relativamente ad un arco temporale di 4 periodi d'imposta, oppure 5 in caso di omessa dichiarazione, ai fini di regolare la propria posizione con riferimento al quadro RW. I periodi temporali erano raddoppiati se i patrimoni erano detenuti in paesi a fiscalità privilegiata.

La procedura si perfeziona mediante il pagamento, di imposte, sanzioni ed interessi, in un'unica rata oppure in tre rate mensili entro venti giorni dalla stipulazione dell'atto.

Anche in tal caso, come con il ravvedimento, è prevista una riduzione delle sanzioni. Le sanzioni previste qualora il quadro RW non fosse stato compilato, oscillano tra il 6 ed il 30 per cento per gli investimenti in Stati *black list*, mentre per gli investimenti negli altri Stati la sanzione varia dal 3 al 15 per cento. Nel caso in cui il contribuente avesse deciso di utilizzare lo strumento in questione il minimo edittale delle sanzioni veniva ridotto, generalmente, ad un quarto. Tuttavia questa era una regola residuale perché il Legislatore aveva anche previsto che la sanzione fosse ridotta alla metà del minimo ma a due condizioni. Era infatti necessario che le attività venissero trasferite, se non lo fossero già state, in Italia o in paesi dell'Unione Europea e in stati facenti parte dell'Accordo sullo Spazio Economico Europeo; inoltre l'autore delle violazioni doveva rilasciare all'intermediario finanziario estero, presso il quale le attività erano

---

<sup>205</sup> Per sanare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014 (Circ. n. 10/E del 2015).

detenute, un'autorizzazione alla trasmissione alle autorità finanziarie italiane di tutti i dati, da queste richiesti, relativi alle attività in oggetto.

Inoltre, la medesima riduzione era applicabile se le attività erano detenute in uno Stato a regime fiscale privilegiato qualora tale Stato avesse stipulato con l'Italia, entro 60 giorni dall'entrata in vigore della Legge in questione, un accordo per lo scambio delle informazioni. In tal modo veniva equiparato il livello delle sanzioni applicabili in materia di monitoraggio fiscale tra Stati *white list* e Stati formalmente *black list* ma collaborativi.

Nel caso di infedele dichiarazione dei redditi la sanzione base, per i casi in cui un reddito sia stato prodotto in Italia e in un secondo momento trasferito all'estero violando le norme di monitoraggio fiscale, è del 100 per cento della maggior imposta; questa dovrà essere aumentata di un terzo se i redditi sono stati prodotti in uno Stato *white list* o *black list* collaborativo; infine la sanzione base deve essere aumentata di un terzo e raddoppiata se i redditi sono prodotti in un Paese *black list* con il quale l'Italia non ha stipulato alcun accordo per lo scambio d'informazioni.

Inoltre, per i casi in cui la dichiarazione dei redditi fosse stata omessa le sanzioni appena esposte dovevano essere aumentate del venti per cento.

È stato precedentemente anticipato che la procedura viene attivata su iniziativa del contribuente mediante l'invio di un'istanza e, entro i successivi trenta giorni, dovrà provvedere ad inviare una relazione per spiegare la propria posizione. Sulla base di quest'ultima l'Ufficio procede con la redazione dell'invito a comparire nel quale indica il *quantum* dovuto a titolo di imposta, sanzioni ed interessi. A tal punto il contribuente può decidere di prestare acquiescenza al contenuto dell'invito, nel caso lo condividesse, ottenendo un'ulteriore riduzione della sanzione ad un terzo. Se viceversa non lo condividesse attiva la fase di contraddittorio che termina con la redazione dell'atto di accertamento con adesione, dal quale si nota come la procedura di collaborazione volontaria di fatto ricalchi quella dell'adesione all'accertamento.

Quanto detto finora sembra però implicare un effetto discriminante con riferimento agli Stati presso i quali i capitali, o le attività, sono detenuti<sup>206</sup>, finendo per limitare il soggetto nella scelta del Paese in cui allocare i propri investimenti con riferimento alla riduzione della sanzione di cui potrebbe beneficiare, e di conseguenza è limitata la libera circolazione dei capitali. D'altra parte l'Amministrazione avrà in ogni caso un vantaggio potendo accedere facilmente a tutte le informazioni, anche in futuro.

---

<sup>206</sup> Dovrebbe invece rilevare il comportamento collaborativo del contribuente volto all'emersione dei capitali detenuti all'estero.

Lo strumento della *voluntary disclosure* sembra potersi considerare compatibile con l'istituto del ravvedimento operoso; inoltre il ravvedimento "ultra-lungo" potrebbe essere utilizzato per rimuovere eventuali cause ostative perché, a differenza della *voluntary*, per il ravvedimento l'inizio di accessi, ispezioni o verifiche non costituisce causa ostativa. Sarebbe quindi possibile utilizzare i due strumenti in combinazione<sup>207</sup>.

L'istituto permette quindi di sanare violazioni relative a patrimoni detenuti all'estero, che si sono formati in anni non più oggetto di accertamento, ottenendo una riduzione delle sanzioni. Per contro il costo di detto strumento potrebbe essere elevato nel caso in cui il contribuente avesse accumulato dei capitali all'estero.

Con l'utilizzo della collaborazione volontaria il contribuente potrebbe anche beneficiare della non punibilità dei reati commessi, tra i quali la dichiarazione infedele, la dichiarazione omessa, l'omesso versamento di ritenute e l'omesso versamento dell'Iva. Sembrano non ricompresi i delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti perché l'autore del reato non ha percepito alcun reddito tassabile proprio perché l'operazione è inesistente e quindi non ha alcunché da far emergere. D'altra parte, invece, i delitti di frode fiscale sembrano rientrare tra i reati che a seguito della collaborazione volontaria non sono puniti; da essi infatti potrebbe derivare un profitto che è stato allocato all'estero<sup>208</sup>.

È esclusa poi la punibilità per i casi di riciclaggio e impiego di denaro o beni di provenienza illecita, oltre che per le nuove condotte di autoriciclaggio in essere relativamente ai reati tributati indicati precedentemente.

Finora è stata analizzata la procedura della *voluntary disclosure* con riferimento al 2015, sembra doveroso considerare anche l'art. 7 del D. L. n. 193 del 2016 il quale, aggiungendo al D. L. n. 167 del 1990 l'art. 5-*octies*, prevede una riapertura dei termini per l'utilizzo della procedura in esame, la c.d. *voluntary disclosure 2*. Se nel 2015 era stata prevista per un periodo limitato, con il recente Decreto Legge sono previsti analoghi adempimenti e le medesime riduzioni delle sanzioni ma per un arco di tempo maggiore, dall'entrata in vigore del D. L., ossia il 24 ottobre 2016, fino al 31 luglio 2017. Inoltre la seconda versione della procedura prevede, a differenza della prima, che sia il contribuente a dover determinare quanto dovrà essere corrisposto, così come previsto per l'istituto del ravvedimento operoso. È anche previsto, per evitare che i contribuenti determinino il *quantum* da versare interpretando le questioni controversie a loro favore, che qualora il versamento delle somme dovute sia insufficiente per un valore superiore

---

<sup>207</sup> DAMI F., "*Voluntary disclosure*": *analisi di vantaggi e criticità per una scelta consapevole*, in Corr. Trib., 2015, XXII, 1726.

<sup>208</sup> CORDEIRO GUERRA R. e DORIGO S., "*Voluntary disclosure*" e *sanzioni penali*, in Corr. Trib., 2015, XXVII, 2094.

al trenta per cento quanto dovuto sarà aumentato del dieci per cento. Se invece l'importo non versato sia inferiore al trenta per cento allora il *quantum* sarà maggiorato del tre per cento.

L'unica condizione di attuazione è che il soggetto non abbia presentato precedentemente un'istanza per l'attivazione della stessa procedura. In tal caso tanto l'istanza quanto i documenti devono essere presentati entro il 30 settembre 2017, per sanare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2016.

## CONCLUSIONI

Per poter individuare nell'ordinamento tributario italiano una disciplina organica ed armonizzata dell'istituto del ravvedimento operoso è necessario fare riferimento all'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997, ma già precedentemente le singole leggi d'imposta concedevano al contribuente che avesse commesso una violazione di porvi correzione. L'istituto permette al contribuente di ottenere una riduzione della sanzione se provvede a rimuovere l'illecito precedentemente commesso, correggendo la propria posizione fiscale con la presentazione di una dichiarazione integrativa, o tardiva, e a versare l'imposta, gli interessi e le ridotte sanzioni. Il trasgressore poteva beneficiare del trattamento premiale, in rapporto inversamente proporzionale all'aumentare del tempo intercorso tra commissione della violazione e correzione, se fossero state rispettate alcune condizioni: era necessario che non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente, o i soggetti in solido obbligati, avesse avuto formale conoscenza e che le violazioni non fossero già state constatate. Il Legislatore, nel 1997, aveva previsto un istituto capace di incentivare i contribuenti a porre correzione alle violazioni commesse e stabilì le cause ostative appena esposte perché un aspetto fondamentale era che il comportamento del trasgressore fosse spontaneo, senza elementi esterni che fossero stati in grado di indurlo.

Un anno di svolta è il 2015 nel corso del quale la Legge di Stabilità prima, e la Riforma del sistema sanzionatorio poi, modificarono profondamente l'istituto. L'intervento, volto ad ottenere una maggior *compliance* fiscale, può considerarsi delineato su tre livelli prevedendo nuove forme di comunicazione, un ampliamento delle modalità e dei termini per l'utilizzo del ravvedimento ed infine una riorganizzazione degli strumenti deflativi.

Il Legislatore, con la L. n. 190/2014, ha aumentato le fattispecie per poter utilizzare lo strumento del ravvedimento, rendendo possibile la correzione delle violazioni entro un margine temporale di molto superiore rispetto alla disciplina antecedente. È stato previsto che il limite temporale per poter regolarizzare la violazione di infedele dichiarazione o di insufficiente o tardivo versamento non fosse più circoscritto al termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione era stata commessa (lettera b)), ma anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione (lettera b-ter)); inoltre è previsto che una violazione possa essere regolarizzata anche dopo la contestazione della stessa in un processo verbale di constatazione (lettera b-quater)) fino alla notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, che di fatto rimangono gli unici atti preclusivi, ed anche successivamente all'inizio di controlli fiscali.

Tuttavia le modifiche non hanno riguardato la violazione di dichiarazione omessa che rimane ravvedibile solamente entro novanta giorni dalla scadenza per la presentazione.

Quanto detto però fa riferimento solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, infatti la L. di Stabilità ha previsto che tra le "nuove" fattispecie di regolarizzazione solo una, ossia quanto previsto alla lettera a-bis), potesse essere utilizzata da tutti i contribuenti, viceversa le altre possono essere utilizzate solamente se la violazione riguarda un tributo gestito dall'Amministrazione. Tale aspetto finisce quindi per discriminare i contribuenti ed è contrario all'obiettivo della riforma di omogeneizzare e generalizzare la disciplina.

Quanto appena menzionato, ed il fatto che la violazione sia regolarizzabile anche se constatata, finisce per permettere un trattamento premiale non solamente in presenza di spontaneità bensì anche se il contribuente è indotto a ravvedersi. Un contribuente sottoposto ad un accesso, un'ispezione o una verifica potrà quindi optare per la regolarizzazione volontaria sapendo di poter beneficiare, seppure in forma minore, di una riduzione della sanzione. Sembra quindi che la vera esigenza sottostante la riforma sia di ottenere maggiori entrate, e quindi "fare cassa", e risparmiare le risorse che si sarebbero spese in sede di contenzioso, indipendentemente dalla spontaneità del comportamento del trasgressore e premiandolo con una riduzione della sanzione anche se questo ha deciso solo in un secondo momento di ravvedersi perché indotto. Un trasgressore può quindi decidere di rimanere nell'illegalità, consapevole che le probabilità di essere controllato sono minime, e di regolarizzare la propria posizione solamente nel caso in cui venisse scoperto, sperando quindi di "farla franca". Da quanto detto è comprensibile come le modifiche apportate possano avere un effetto negativo e possano facilmente finire per incentivare a rimanere nell'illegalità piuttosto che incentivare la correzione e limitare l'evasione fiscale. Si pensi che il contribuente per decidere se ravvedersi o meno sicuramente terrà in considerazione due aspetti fondamentali. Sono questi l'impossibilità di determinare quanto debba essere corrisposto beneficiando dell'istituto del cumulo giuridico e di poter usare modalità di pagamento rateali, quindi l'istituto si considera perfezionato solamente con l'integrale pagamento di quanto complessivamente dovuto.

Considerando le modifiche su esposte, il Legislatore ha ritenuto opportuno abrogare, dal 2016, alcuni istituti deflativi perché considerati sovrapponibili al riformato ravvedimento, facendo divenire quindi quest'ultimo lo strumento cardine per deflazionare il contenzioso. Sono questi l'adesione ai processi verbali di constatazione, agli inviti a comparire e l'acquiescenza rinforzata. Tali strumenti permettevano di ottenere la riduzione della sanzione ad un sesto, viceversa utilizzando il ravvedimento il contribuente che ha ricevuto notifica di un processo verbale di constatazione potrà ottenere al massimo la riduzione ad un quinto. Il trasgressore dovrà quindi scegliere se ravvedere la violazione già constatata oppure attendere la notifica

dell'avviso di accertamento potendolo definire secondo gli istituti deflativi ancora in vigore, ossia l'accertamento con adesione, l'acquiescenza, il reclamo/mediazione e la conciliazione giudiziale.

Il contribuente assumerà una decisione considerando le riduzioni previste dagli strumenti deflativi e dovrà considerare che quanto dovuto in tal sede può essere anche rateizzato. Con riferimento al cumulo giuridico bisogna considerare che seppure negli istituti deflativi, rispetto al ravvedimento operoso, sia utilizzabile, questo lo sia senza alcuna limitazione solamente per l'acquiescenza; per gli altri istituti invece la determinazione di quanto dovuto potrà avvenire utilizzando il cumulo solo con riferimento a singoli tributi e a singoli periodi d'imposta.

Inoltre la Riforma del sistema sanzionatorio in ambito amministrativo, determinando la riduzione delle sanzioni nel rispetto di una maggior proporzionalità delle stesse alla gravità del comportamento tenuto, permette una riduzione del costo del ravvedimento rendendolo maggiormente utilizzabile dai contribuenti. La stessa in ambito penale ha previsto che l'utilizzo del ravvedimento in sede amministrativa implicasse la non punibilità di alcuni illeciti rilevanti anche ai fini penali, come l'omesso versamento delle ritenute dovute o certificate, l'omesso versamento Iva, l'indebita compensazione, la dichiarazione infedele ed omessa, o la riduzione della pena alla metà e l'esclusione delle sanzioni accessorie per i reati diversi da quelli per i quali è prevista la non punibilità.

La L. di Stabilità ha provveduto anche a modificare il rapporto tra contribuente e Fisco, basandolo su maggiore collaborazione, fiducia reciproca e nuove forme interlocutorie; inoltre è stato previsto che il Fisco non svolga le proprie funzioni solamente in una visione *ex-post* rispetto alla predisposizione della dichiarazione da parte del contribuente, ma è necessario che l'Amministrazione ricopra un ruolo di guida trasparente anche a monte, nelle fasi precedenti al controllo, quindi durante la predisposizione e la presentazione della dichiarazione. Lo scopo è quello di mettere il contribuente nelle condizioni necessarie per poter presentare una dichiarazione corretta *ab origine*, o permettergli di correggere tempestivamente gli errori precedentemente commessi indicandoli in una comunicazione, evitando il contenzioso. Il Fisco deve quindi, in un'ottica di semplificazione, mettere a disposizione del contribuente tutte le informazioni in suo possesso, anche pervenutegli da terzi, affinché possa adempiere correttamente alle obbligazioni fiscali; un esempio è la dichiarazione precompilata con la quale l'Agenzia delle Entrate mette telematicamente a disposizione i dati che possiede relativamente al modello 730 che il contribuente dovrà presentare.

Il fine ultimo dell'Amministrazione è quello di limitare il fenomeno dell'evasione fiscale tanto diffuso nel nostro Paese, stimato tra i 90 e i 130 miliardi di euro, ammettendo implicitamente

che la fase di controllo è inefficace e permette di recuperare solo una minima parte di quanto evaso. Da un'analisi dei dati numerici si individua l'incapacità dell'Amministrazione di recuperare la totalità delle imposte evase solamente mediante l'attività di controllo ed il ravvedimento. Le somme recuperate nel 2015, che ammontano a 14,9 miliardi di euro, sono suddivisibili tra quelle derivanti da attività di accertamento e controllo formale, pari a 7,7 miliardi di euro, da attività di controllo automatizzato, pari a 6,9 miliardi di euro, ed infine solo 0,3 miliardi di euro sono stati ottenuti da versamenti spontanei in seguito alle lettere inviate nel 2015 dal Fisco per porre rimedio ad errori od omissioni. Inoltre bisogna considerare che non la totalità dei controlli si conclude con una vittoria totale dell'Agenzia, ma nella misura del 64 per cento<sup>209</sup>.

Per questo motivo si è provveduto gradualmente a spostare il baricentro dell'*iter* impositivo sulla dichiarazione piuttosto che sull'attività istruttoria e di accertamento. L'Amministrazione ha infatti intensificato la presenza della propria attività nella fase di predisposizione delle dichiarazioni attraverso l'invio di sempre maggiori comunicazioni ai contribuenti per indurli a correggere tempestivamente gli errori; tuttavia sembrano necessarie ulteriori strategie per recuperare l'evasione perché gli accertamenti ed il ravvedimento operoso permettono di recuperare solo una minima parte.

Una prima proposta può essere quella di concentrare l'attenzione *in primis* sulla riduzione dell'evasione dell'Iva, considerando che le violazioni commesse in tale sede confluiscono nelle imposte dirette e nell'Irap e quindi alimentano l'evasione di queste. Di conseguenza riuscire a ridurre l'evasione in ambito di imposta sul valore aggiunto permetterebbe di ottenere una minor evasione nelle imposte successive. Una prima possibilità per ottenere tale risultato potrebbe essere l'utilizzo del meccanismo del *reverse charge* per le transazioni intermedie; questo potrebbe avvenire rendendo obbligatoria la trasmissione telematica, al cliente e all'Agenzia, dei dati fiscali presenti nelle fatture emesse, cosicché il cliente sia obbligato a verificare l'avvenuto invio dei dati per i quali si assume la responsabilità.

Un'ulteriore possibilità potrebbe essere la telematizzazione dello scontrino e della ritenuta fiscale oltre alla tracciabilità degli strumenti di pagamento utilizzati.

Inoltre, considerando che la maggior parte dell'evasione dell'Iva si verifica nel settore finale sarebbe auspicabile riuscire a trasferire parte del gettito complessivo dell'imposta a monte, modificando la composizione del prelievo. Questo potrebbe essere ottenuto aumentando le aliquote a monte e un esempio è l'applicazione per tutti gli scambi intermedi dell'aliquota

---

<sup>209</sup> Per i dati numerici si vedano la Nota di aggiornamento al DEF 2016, il Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed il Rapporto sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva.

ordinaria e parallelamente verrebbero meno tutti i rimborsi che attualmente si verificano per gli scambi nella filiera produttiva. È doveroso ricordare infatti che l'evasione dell'Iva è maggiore perché l'imposta ha un'ampia base imponibile e perché il regime di applicazione prevede la possibilità di ottenere rimborsi o attuare compensazioni.

Si potrebbe anche modificare il metodo con cui attualmente si determina l'Iva dovuta adottando il sistema basa da base anziché l'ordinario imposta da imposta. Poter utilizzare il c.d. sistema "del margine" permetterebbe di evitare quanto accade con il metodo ordinario ossia recuperare, attraverso le detrazioni, l'imposta pagata a monte anche in presenza di evasione.



## BIBLIOGRAFIA

- AIUDI B., *Il ravvedimento operoso*, in Boll. Trib., 2013, II, 149-151.
- ARDITO F., *Dichiarazione fraudolenta e ravvedimento operoso*, in Rass. Trib., 2003, V, 1836-1845.
- ASSUNTA C. e MARRA A., *Ravvedimento Iva con conseguenze penali*, in Il Fisco, 1998, XXXIV, 11175-11176.
- BASILAVECCHIA M., *La definizione dei processi verbali*, in Corr. Trib., 2008, XXXVI, 2891-2898.
- BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in Corr. Trib., 2009, IX, 655-659.
- BASILAVECCHIA M., *Le modifiche al ravvedimento secondo l'Agenzia delle Entrate*, in Corr. Trib., 2009, XVIII, 1411-1415.
- BASILAVECCHIA M., *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in Corr. Trib., 2011, XXXI, 2491-2497.
- BASILAVECCHIA M., *Dal reclamo al processo*, in Corr. Trib., 2012, XII, 841-846.
- BASILAVECCHIA M., *Sanzioni amministrative: proporzionalità temporanea?*, in Corr. Trib., 2015, XXXI, 2383-2386.
- BASILAVECCHIA M., *Il "favor rei" a seguito della riforma delle sanzioni*, in Corr. Trib., 2016, XVII, 1277-1281.
- BATISTONI FERRARA F., *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in Corr. Trib., 2009, XVII, 1380-1383.
- BEGHIN M., *Diritto tributario*, Cedam, 2013.
- BELLAGAMBA G., *Le nuove sanzioni tributarie*, 1998.
- BELLAGAMBA G. e CARITI G., *Il sistema sanzionatorio tributario*, Giuffrè Editore, 2007.
- CARINCI A., *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in Corr. Trib., 2012, XI, 775-780.

- CARINCI A., *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuente*, in *Il Fisco*, 2014, XLIV, 4338-4342.
- CARINCI A., *Revisione “a tempo” de sistema sanzionatorio tributario*, in *Il Fisco*, 2015, XXXI, 3019-3025.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Il Fisco*, 2015, XLI, 3929-3937.
- CARINCI A. e TASSANI T., *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dial. Trib.*, 2009, IX, 263-266.
- CAVALLARO V. J., *La natura della “voluntary disclosure” dal confronto con il ravvedimento*, in *Corr. Trib.*, 2015, VIII, 578-587.
- CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in *Corr. Trib.*, 2015, XXXVI, 3767-3775.
- COCIANI S. F., *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, V, 405-441.
- CONTE D., *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, V, 443-471.
- CORASANITI G., *Trattazione istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, XIX, 1441-1458.
- CORDEIRO GUERRA R., *Prime osservazioni sul disegno di legge delega per la riforma del sistema delle sanzioni tributarie non penali*, in *Rass. Trib.*, 1996, V, 1168-1180.
- CORDEIRO GUERRA R., *La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma*, in *Corr. Trib.*, 2011, I, 31-36.
- CORDEIRO GUERRA R., *Il versamento parziale della sanzione ridotta impedisce il ravvedimento?*, in *Corr. Trib.*, 2011, XXXV, 2895-2900.
- CORDEIRO GUERRA R., *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della “compliance”?*, in *Corr. Trib.*, 2015, V, 325-332.
- CORDEIRO GUERRA R. e DORIGO S., *“Voluntary disclosure” e sanzioni amministrative*, in *Corr. Trib.*, 2015, XXVI, 2009-2017.

- CORDEIRO GUERRA R. e DORIGO S., *“Voluntary disclosure” e sanzioni penali*, in Corr. Trib., 2015, XXVII, 2094-2100.
- D’ANDREA F.M. e FANELLI R., *Il nuovo ravvedimento operoso non è retroattivo*, in Corr. Trib., 1995, XXVI, 1827.
- DAMI F., *“Voluntary disclosure” : analisi di vantaggi e criticità per una scelta consapevole*, in Corr. Trib., 2015, XXII, 1726-1733.
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Giuffrè Editore, 1993, 187.
- DEL FEDERICO L., *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del D. Lgs. n. 472/1997*, in Riv. Dir. Trib., 1999, I, 154-161.
- DEL FEDERICO L., *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in Corr. Trib., 2002, IX, 820-827.
- DEL FEDERICO L. e CIVITARESE MATTEUCCI S. (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010.
- FALCONE G., *Una nuova causa di non punibilità nel diritto penale tributario*, in Il Fisco, 1991, XI, 1778-1782.
- FANELLI R., *Quando il ravvedimento errato può considerarsi valido*, in Corr. Trib., 2015, XXXIX, 3094-3100.
- FANELLI R. e MAGISTRO L., *L’accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1997.
- FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Considerazioni sul “ravvedimento operoso” ex art. 14, della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, in Boll. Trib., 1995, XXI, 1543-1554.
- FERLAZZO NATOLI L. e MONTESANO P., *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 333-337.
- 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, *Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso*, commento a cura di Irene Giusti del 31 maggio 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.

GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento operoso*, in Riv. Dir. Trib., 2014, IX, 995-1020.

GIONTELLA M., *Brevi cenni sull'introduzione dell'istituto della regolarizzazione della dichiarazione di imposte sul reddito e sulle modifiche alla regolarizzazione delle operazioni agli effetti dell'Iva*, in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 154.

GIOVANNINI A., *Evoluzione della natura giuridica della soprattassa*, in Dir. Prat. Trib., 1990, I, 37.

GIOVANNINI A., *Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in Dir. e Prat. Trib., 1999, I, 162-166.

GIOVANNINI A., *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in Il Fisco, 2015, IV, 315-320.

GIOVANNINI A., *La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*, in Corr. Trib., 2016, IX, 687-690.

GIOVANNINI A., PIERGIOVANNI R. e STEVANATO D., *Il nuovo "ravvedimento" tra misure premiali, equità e tenuta dissuasiva del sistema sanzionatorio*, in Dial. Trib., 2015, II, 197-207.

INGRAO G., *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di "evasione fiscale"*, in Dial. Trib., 2011, I, 106-113.

INGRAO G., *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Riv. Dir. Trib., 2014, IX, 971-993.

IORIO A. e AMBROSI L., *La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi*, in Corr. Trib., 2016, X, 761-767.

ISTITUTO PER LA FINANZA E L'ECONOMIA LOCALE (IFEL), *Nota sul nuovo ravvedimento per i tributi comunali*, del 19 gennaio 2015.

LEO M., *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in Il Fisco, 2015, XXIX, 2807-2810.

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, 328-352.

LUPI R., *Diritto Tributario, parte generale*, Milano, 1998.

LUPI R. e GALLIO F., *Come coordinare il “ravvedimento illimitato” con le rettifiche “a favore” e le “dichiarazioni omesse”?*, in *Dial. Trib.*, 2014, V, 467-469.

MAGISTRO L., *Accertamento con adesione: natura e rapporti con autotutela ed acquiescenza*, in *Corr. Trib.*, 2002, XVII, 1558-1561.

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

MARINO T. e ZAMMARELLI M., *I nuovi termini per l'accertamento in materia di imposte dirette e IVA*, in *Corr. Trib.*, 2016, VII, 489.

MARINUCCI G. e DOLCINI E., *Manuale di diritto penale, parte generale*, Milano, 2015, 413.

MIELE L., *Ravvedimento operoso: questioni controverse e possibili soluzioni*, in *Corr. Trib.*, 2000, XXXIV, 2465-2469.

MISCALI M., *L'illegalità sopravvenuta delle sanzioni amministrative tributarie già irrogate*, in *Corr. Trib.*, 2016, XIII, 1011-1014.

PALAZZO F., *Corso di diritto penale, parte generale*, quarta edizione, Torino, 2013, 485.

PARISI P., *Due aspetti “tormentati” del nuovo ravvedimento operoso trovano definitiva conferma*, in *Il Fisco*, 2015, XXVI, 2547-2551.

PARISI P., *Nuove comunicazioni telematiche del Fisco e possibili “rimedi”*, in *Il Fisco*, 2015, XXVIII, 2729-2734.

PARISI P., *Omessa dichiarazione e nuovo assetto sanzionatorio*, in *Il Fisco*, 2015, XXXI, 3024-3028.

PIAZZA M. e D'ANGELO G., *Voluntary disclosure dopo il 30 dicembre 2015: gestione della “fase 2”*, in *Il Fisco*, 2016, IX, 807-820.

PIERRO M., *I nuovi modelli di deflazione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. Trib.*, 2009, IV, 965-983.

SANTORO A., *Il “ravvedimento operoso” indotto dalle segnalazioni “clienti-fornitori”*, in *Dial. Trib.*, 2014, IV, 350-354.

- SEPIO G., *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in *Corr. Trib.*, 2012, XI, 768-774.
- SEPIO G. e DE CASTRO D., *La nuova responsabilità penale per i delitti da omesso versamento*, in *Il Fisco*, 2016, III, 235-239.
- SEPIO G. e SILVETTI F. M., *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, in *Il Fisco*, 2016, IX, 854-860.
- SEPIO G. e SILVETTI F. M., *Regolarizzazione delle violazioni dichiarative entro ed oltre novanta giorni*, in *Il Fisco*, 2016, XLII, 4014-4020.
- SEPIO G. e TERRACINA D., *Profili penali del ravvedimento operoso: perplessità e prime esperienze*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2006, VI, 793.
- SEPIO G. e TITO E., *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in *Corr. Trib.*, 2015, XXX, 2299-2304.
- STOPPONI G., *Ravvedimento in materia Iva*, in *Il Fisco*, 2000, XXXIX, 11955-11958.
- TABET G., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Giappichelli Editore, Torino, 2000.
- TOMASSINI A., *Le cause ostative nella “voluntary disclosure”*, in *Corr. Trib.*, 2015, XVIII, 1355-1360.
- TOMMASINI A., *La “voluntary disclosure” internazionale nel sistema tributario italiano*, in *Corr. Trib.*, 2015, XVI, 1195-1202.
- TRAVERSI A., *Osservazioni in tema di ravvedimento operoso, sanatoria e altre cause di...agevolazione fiscali*, in *Il Fisco*, 1991, XX, 3316-3320.
- VISCO V., *Evasione fiscale e contrasto all'evasione in Italia: Reticenze, resistenze e ipotesi di intervento*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2015, IV, 967-978.

## GIURISPRUDENZA

### **Corte di Cassazione**

Cass. Civ. sez. III, 13 gennaio 1996, n. 4140.

Cass. Pen. sez. III, 2 febbraio 1996, n. 456.

Cass. Civ. SS. UU., 25 ottobre 2002, n. 15063.

Cass. Civ. sez. V, 11 giugno 2003, n. 9320.

Cass. Civ. sez. V, 16 luglio 2004, n. 13211.

Cass. Civ. sez. V, 6 ottobre 2010, n. 20732.

Cass. Civ. sez. V, 17 novembre 2010, n. 23177.

Cass. Civ. sez. V, 13 maggio 2011, n. 10592.

Cass. Civ. sez. V, 9 giugno 2011, n. 12661.

Corte Cost., 20 luglio 2011, n. 247.

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, 23 giugno 2014, n. 14401.

Cass. Civ. sez. V, 4 marzo 2015, n. 4332.

Cass. Civ. sez. VI, 24 settembre 2015, n. 19017.

Cass. Civ. sez. V, 30 marzo 2016, n. 6108.

## **Giurisprudenza di merito**

Commissione Trib. Prov. di Modena, 5 maggio 2009, n. 66.

Commissione Trib. Reg. della Lombardia, 25 gennaio 2012, n. 8.

Commissione Trib. Reg. della Lombardia, 9 agosto 2012, n. 79.

Commissione Trib. Reg. della Lombardia, 5 marzo 2013, n. 40.

Commissione Trib. Prov. di Mantova, 23 settembre 2014, n. 314.

Commissione Trib. Reg. di Torino, 18 dicembre 2015, n. 1416.

## **PRASSI**

Circolare del Ministero delle Finanze del 10 luglio 1998, n. 180/E.

Circolare del Ministero delle Finanze del 23 luglio 1998, n. 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 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 12 aprile 2002, n. 30/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 19 marzo 2009, n. 10/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 12 marzo 2010, n. 11/E.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2011, n. 2/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.

Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate del 23 giugno 2011, n. 67/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2012, n. 9/E.

Risoluzione del Ministero dell' Economia e delle Finanze del 29 aprile 2013, n. 1/DF.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2013, n. 27/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 24 settembre 2013, n. 31/E.

Risoluzione 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 13 marzo 2015, n. 10/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 9 giugno 2015, n. 23/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2015, n. 38/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 28 aprile 2016, n.16/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 29 aprile 2016, n. 17/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 22 luglio 2016, n. 33/E.

Circolare dell' Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2016, n. 42/E.

Nota della Guardia di Finanza del 15 maggio 2015, n. 850.

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.

Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 18 giugno 2015, n. 83317.

Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 24 giugno 2016, n. 100892.

Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2015, n. 94624.

Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 15 luglio 2016, n. 112072.

Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2015, n. 137937.