

CIRCOLARE N. 15 DELL' 11 MAGGIO 2015

IMPOSTE DIRETTE

Il nuovo ravvedimento operoso

ABSTRACT

Il ravvedimento operoso è stato profondamente innovato dalla legge di stabilità per il 2015 per quanto riguarda i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. I contribuenti possono infatti ora ravvedersi in merito agli errori relativi a tali tributi senza più alcun limite temporale sin tanto che non vengano raggiunti da un formale atto di accertamento o di liquidazione – e, dunque, anche qualora sia iniziata l'attività di verifica degli organi accertatori – ottenendo la riduzione delle sanzioni in una misura che va da un decimo ad un sesto del loro ammontare, a seconda del momento in cui si attivano, sino ad arrivare ad un quinto qualora sia già iniziata l'attività di verifica degli organi accertatori. Certamente da condividere sono le finalità di queste modifiche che intendono incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, senza la necessità che l'ufficio ricorra a strumenti coercitivi, ma non poche sono le carenze che la disciplina presenta: ad esempio, anche nella sua nuova versione non fa venir meno la rilevanza penale delle violazioni commesse (e "ravvedute").

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Art. 1, commi 634-640, della legge 23 dicembre 2014 (legge di stabilità per il 2015)

Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/E del 19 febbraio 2015

INDICE

Introduzione	p. 4
1. Il nuovo ravvedimento	p. 6
2. Considerazioni sul nuovo ravvedimento	p.20

Introduzione

Uno degli interventi più importanti della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. legge di stabilità per il 2015) riguarda la rivisitazione dell'istituto del c.d. ravvedimento operoso e, cioè, dell'istituto mediante il quale i contribuenti possono ottenere una riduzione delle sanzioni qualora provvedano a correggere spontaneamente i propri errori. Si tratta, infatti, di modifiche di notevole rilievo che innovano il ravvedimento sotto diversi aspetti. Questo intervento (cfr: art. 1, commi 637-640, della l. n. 190/2014) si colloca nell'ambito del progetto, intrapreso dal Governo e "ratificato" dal Parlamento con la medesima legge di stabilità, volto a realizzare un nuovo rapporto tra fisco e contribuenti che *"superando il tradizionale modello che li vede contrapposti, rispettivamente, in qualità di controllore e di controllato"*, punti su una maggiore cooperazione tra questi soggetti *"con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti"*. In tale ottica, il compito propedeutico che si chiede all'Amministrazione finanziaria è di dotarsi degli strumenti necessari per mettere i contribuenti in condizione di conoscere agevolmente gli elementi e le informazioni di cui essa è in possesso e che li riguardano, affinché essi possano valutarli in sede di predisposizione della dichiarazione o, nel caso in cui questa sia stata già presentata, al fine di porre rimedio agli eventuali errori od omissioni; correlativamente, a quest'ultimo vengono forniti strumenti più idonei di quelli finora esistenti, per operare tali correzioni. In altri termini, l'obiettivo che si intende raggiungere è di creare un rapporto tra fisco e contribuente caratterizzato da un maggior livello di collaborazione nel quale il contribuente, assumendo un ruolo più attivo, venga stimolato all'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria (cd. compliance). Il minor coinvolgimento dell'Amministrazione finanziaria nell'attività di controllo dovrebbe produrre, come ulteriore beneficio, la possibilità di indirizzare le risorse disponibili sui contribuenti *"meno collaborativi e trasparenti, che abbiano strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione e di frode o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio"*.

Dunque, proprio per incentivare il *"massimo adempimento spontaneo da parte dei contribuenti"* il legislatore ha modificato il regime del ravvedimento operoso cancellando alcune limitazioni che ne rendevano difficoltosa l'utilizzazione. Ci riferiamo, in particolare, all'impossibilità nella disciplina previgente di ricorrere a tale istituto allorquando fosse decorso il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale era stato commesso l'errore (o, nel caso in cui non fosse prevista dichiarazione periodica, un anno dall'omissione o dall'errore) e, in ogni caso, qualora fosse iniziata un'attività di verifica.

In base alle nuove disposizioni i contribuenti possono infatti ora fruire di tale istituto in relazione a tutti i periodi d'imposta ancora accertabili – e, dunque, ben oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale risulti commesso l'errore – e a prescindere dall'eventuale inizio di attività di verifica, fino alla formale notifica degli atti di liquidazione e accertamento. In altri termini, da un lato, come accennato, sarà compito dell'Amministrazione finanziaria di mettere i contribuenti in grado di conoscere con maggiore sollecitudine e maggiore completezza tutti gli elementi in possesso dell'Amministrazione stessa utili ai fini della determinazione della propria obbligazione tributaria e, dall'altro lato, essi, fino a quando non sono raggiunti da un atto di accertamento (o di liquidazione), potranno ravvedersi spontaneamente con un evidente beneficio in termini di sanzioni in relazione alla maggiore o minore tempestività del ravvedimento. Osserviamo subito, tuttavia, che tale innovazione riguarda solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate; per gli altri tributi, infatti, al di là di una mera rimodulazione dell'entità del beneficio riconosciuto dal ravvedimento – che tiene conto in modo più puntuale del momento in cui il contribuente si ravvede – non si riscontrano modifiche significative rispetto alla disciplina passata.

Coerentemente con il mutato quadro normativo, nel quale, ripetiamo, i contribuenti potranno ravvedersi dei propri errori sin tanto che non vengano formalmente raggiunti da un atto di accertamento (o di liquidazione), il legislatore ha abrogato gli istituti deflativi del contenzioso che prevedevano una riduzione delle sanzioni in caso di adesione alle risultanze emergenti dagli inviti al contraddittorio e dai processi verbali di constatazione (PVC). Poiché, infatti, nel nuovo regime i contribuenti possono fruire del ravvedimento anche qualora siano stati raggiunti da un invito al contraddittorio o da un processo verbale di constatazione e, dunque, ottenere autonomamente i benefici sanzionatori prima riconosciuti (in misura analoga) dai citati istituti, non c'era più bisogno di mantenerne l'applicazione. Ulteriore non meno importante vantaggio consiste nel fatto che il ravvedimento nel nuovo regime può avere ad oggetto anche solo una parte delle contestazioni emergenti dai predetti atti. È il contribuente, cioè, a scegliere su che cosa è opportuno ravvedersi, laddove fino ad oggi l'adesione agli inviti al contraddittorio e ai PVC doveva avvenire, per essere efficace, in modo integrale.

Come vedremo, tuttavia, è previsto un apposito regime transitorio che, rinviando l'abrogazione dei citati istituti al 2016, per il 2015 ne fa coesistere la disciplina con quella del "nuovo" ravvedimento.

Altro punto significativo di questo nuovo regime è che i termini per l'accertamento e la notifica delle cartelle di pagamento relative all'attività di liquidazione decorrono dal momento in cui il contribuente presenta la dichiarazione integrativa – mediante la quale

corregge i propri errori – limitatamente, tuttavia, “agli elementi oggetto dell'integrazione”.

Per il resto la disciplina del ravvedimento è rimasta immutata e proprio per questo ci sono delle questioni sulle quali si è aperto un serrato dibattito.

In primis, ci si chiede come mai l'adozione di tale istituto, che intende invogliare la *compliance*, assuma rilevanza in sede penale esclusivamente quale attenuante. In altri termini, proprio alla luce dell'intenzione del legislatore di ottenere “il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti”, sarebbe opportuno forse estendere gli effetti del ravvedimento in ambito penale, nel senso di attribuire al ravvedimento – per lo meno nei casi in cui avvenga spontaneamente prima dell'inizio di una qualsiasi attività di verifica – la capacità di estinguere il reato e quindi di “stoppare” l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di procedere alla denuncia della notizia di reato.

Sott'altro profilo, permangono talune rilevanti criticità dell'istituto concernenti, per esempio, l'impossibilità anche nel nuovo assetto dell'istituto di avvalersene in caso di omessa dichiarazione oltre il termine previsto per la c.d. dichiarazione tardiva; aspetto questo che andrebbe preso attentamente in esame, come meglio vedremo in seguito, per evitare inique e poco giustificate differenziazioni.

Di seguito illustriamo nel dettaglio le novità introdotte, soffermandoci sui temi di maggior interesse.

1. Il nuovo ravvedimento operoso

Prima delle modifiche qui in esame, l'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997 consentiva ai contribuenti di ridurre le sanzioni applicabili ad **un decimo**, qualora il pagamento di quanto dovuto a titolo di imposta ed interessi fosse stato effettuato entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine di versamento (cfr: art. 13, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 472/1997), **o ad un ottavo**, qualora il predetto versamento fosse stato effettuato “entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione” (art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. n. 472/1997). L'art. 13, comma 1, lett. c), prevede(va) altresì la riduzione ad **un decimo** delle sanzioni applicabili in caso di omessa dichiarazione qualora questa fosse stata presentata “con ritardo non superiore a novanta giorni” rispetto al termine ordinario

(c.d. dichiarazione tardiva di cui all'art. 2, comma 7 del d.P.R. n. 322/1998). I contribuenti potevano fruire del ravvedimento così come descritto in relazione alla generalità dei tributi, ma, in ogni caso, tale facoltà rimaneva preclusa qualora fosse iniziata un'attività di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il nuovo ravvedimento, invece, trova applicazione sulla base di nuove regole che, in particolare, si differenziano a seconda che l'errore che si intende correggere riguardi o meno tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Nella sua nuova formulazione l'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 – così come modificato dall'art. 1, commi 637-640, della l. n. 190/2014 – prevede, tra l'altro, la riduzione delle sanzioni ordinarie relative all'errore commesso:

*“a) ad **un decimo** del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;*

*a-bis) ad **un nono** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;*

*b) ad **un ottavo** del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;*

*b-bis) ad **un settimo** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;*

*b-ter) ad **un sesto** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore”.*

Le fattispecie di cui alle lett.re a), a-bis) e b) – che consentono di ravvedersi non oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione – trovano applicazione in relazione alla **generalità dei tributi**. La prima e più immediata novità introdotta dalla legge di stabilità riguarda, dunque, il fatto che per la generalità dei tributi è stato previsto un termine intermedio (90 giorni) rispetto a quelli previsti dalle lett.re a) e b) – e, cioè, intermedio tra il termine di 30 giorni e quello previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione – riconoscendo ai contribuenti che si ravvedono entro questo termine la riduzione delle sanzioni ad un nono del loro ammontare. In passato, infatti, una volta scaduto il termine dei 30 giorni – e, dunque, venuta meno la possibilità di ridurre le sanzioni a un decimo del loro ammontare – i contribuenti potevano ottenere una riduzione delle sanzioni a un ottavo qualora si fossero attivati entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione. Si tratta, come appare evidente, di una scelta opportuna che calibra in maniera più puntuale lo sconto sulle sanzioni in ragione del tempo intercorso tra la commissione dell'errore e la sua correzione.

Le nuove fattispecie di cui alle lett.re b-bis) e b-ter) – che consentono, invece, di ravvedersi anche oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ottenendo una riduzione delle sanzioni che va da un settimo a un sesto del loro ammontare – riguardano solo i **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**, così come espressamente previsto dal comma 1-bis della disposizione in commento¹.

Aspetto ancora più importante è che per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate è, altresì, stabilito che non trovi più applicazione la preclusione di cui al comma 1 dell'art. 13 – preclusione che invece rimane valida per gli altri tributi – secondo cui, come noto, i contribuenti non possono fruire del ravvedimento qualora *“siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidamente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*; l'unico limite per questi tributi è rappresentato dalla notifica degli atti di liquidazione e accertamento, comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973.

¹ Non sono tali, per esempio, i tributi gestiti dai Comuni (IMU, TASI, TARI ecc.) e dall'Agenzia delle Dogane (accise e dazi doganali).

In questo contesto si colloca l'ulteriore nuova fattispecie prevista dall'art. 13, comma 1, lett. b-*quater*), secondo cui le sanzioni si riducono a **un quinto** qualora il contribuente si ravveda dopo l'inizio dell'attività di verifica da parte degli organi accertatori.

In definitiva, il ravvedimento risulta profondamente innovato soprattutto per gli **errori concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**; di tali errori, infatti, il contribuente può ora ravvedersi senza più alcun limite temporale sin tanto che non venga raggiunto da un formale atto di accertamento o di liquidazione – e, dunque, anche qualora sia iniziata l'attività di verifica degli organi accertatori – ottenendo la riduzione delle sanzioni in una misura che va da un decimo ad un sesto del loro ammontare, a seconda del momento in cui si attiva, sino ad arrivare ad un quinto qualora sia già iniziata l'attività di verifica degli organi accertatori.

Proprio per tale motivo – come abbiamo già segnalato in premessa – sono stati abrogati, a decorrere dal 2016, gli istituti deflattivi del contenzioso di cui agli artt. 5, comma 1-*bis* e 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997 (meglio conosciuti, rispettivamente, come l'adesione agli inviti a comparire e ai PVC), che, come noto, consentivano ai contribuenti di ottenere una riduzione delle sanzioni a 1/6 qualora avessero aderito integralmente alle contestazioni rilevate dagli organi accertatori. A regime, infatti, ripetiamo, per i tributi in esame i contribuenti ricorrendo autonomamente al ravvedimento potranno ottenere, in termini di benefici sanzionatori, un risultato analogo a quello previsto dai citati istituti deflattivi del contenzioso – e, cioè una riduzione delle sanzioni ad un quinto del loro ammontare (anziché ad un sesto) – con l'ulteriore notevole vantaggio di poter correggere anche solo alcuni degli errori contestati dagli organi accertatori.

Per il resto, la disciplina del ravvedimento è rimasta immutata.

Anche nel nuovo contesto, dunque, rimane ferma la fattispecie di cui all'art. 13, comma 1), lett. c), che riduce la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione ad un decimo del suo importo minimo, qualora il contribuente presenti la dichiarazione con un ritardo non superiore a 90 giorni (c.d. dichiarazione tardiva).

Ricordiamo altresì che il pagamento della sanzioni – che devono essere determinate senza tener conto del c.d. cumulo giuridico – va effettuato contestualmente a quello relativo all'imposta e agli interessi dovuti² e che non è ammessa la rateizzazione delle somme complessivamente dovute a titolo di ravvedimento³.

² Il saggio legale, a decorrere dal 1° gennaio 2015, è sceso dal 1% allo 0,5% (cfr. d.m. 11 dicembre 2014).

³ Ricordiamo per completezza che qualora *“il contribuente, in sede di ravvedimento effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano [...] commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento [...] il ravvedimento potrà ritenersi*

Per quanto concerne la determinazione del *quantum* dovuto a titolo di sanzione “ravveduta”, occorre porre attenzione al tipo di (*rectius*: alla natura della) violazione commessa. Il beneficio previsto dall’istituto in parola, in effetti, si sostanzia nell’attenuazione delle sanzioni ordinariamente applicabili alla violazione commessa dal contribuente, sicché è necessario anzitutto individuare autonomamente il regime sanzionatorio di riferimento per poi applicare a detto regime le riduzioni previste dal ravvedimento⁴.

perfezionato con riferimento alla quota parte dell’imposta [...] proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo” (cfr: circolare dell’Agenzia delle entrate n. 27/E del 2013 e la nostra circolare n. 29 del 2013).

⁴ In particolare, l’Agenzia delle entrate ha precisato che:

“È possibile regolarizzare:

1. errori e omissioni rilevabili in sede di liquidazione e di controllo formale della dichiarazione (articoli 36-bis e 36-ter del Dpr n. 600/1973), quali

- errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte
- indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni d’imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d’acconto e di crediti d’imposta.

In questi casi la regolarizzazione comporta il pagamento

- della sanzione ridotta, in misura pari al 3,75% (1/8 del 30% [e, cioè, 1/8 della sanzione dovuta per gli omessi o carenti versamenti di cui all’art. 13 del d.lgs. n. 471/1997]) della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato
- del tributo dovuto
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno.

2. errori e omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, quali:

- omessa o errata indicazione di redditi
- errata determinazione di redditi
- esposizione di indebite detrazioni d’imposta o di indebite deduzioni dall’imponibile.

In queste ipotesi, la regolarizzazione spontanea comporta il pagamento

- della sanzione ridotta al 12,50% (pari a 1/8 della sanzione minima prevista del 100% [e, cioè, 1/8 della sanzione dovuta in caso di infedeltà ex art. 1 del d.lgs. n. 471/1997]) della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito spettante
- del tributo dovuto
- dei relativi interessi, calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno.

Quando si vogliono regolarizzare, contestualmente, gli errori e le omissioni indicati ai precedenti punti è necessario presentare un’unica dichiarazione integrativa ed effettuare il pagamento delle somme complessivamente dovute.

In questo caso, le misure delle sanzioni ridotte (3,75% e 12,50%) saranno rapportate ai rispettivi maggiori tributi o minori crediti spettanti”.

(cfr: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Prodotti+editoriali/Guide+Fiscali/Agenzia+informa/pdf+guide+agenzia+informa/Guida_Come_rimediare_a_errori_e_dimenticanze.pdf.)

Di seguito svolgiamo alcune considerazioni sul funzionamento dell'istituto, con particolare riferimento, salvo diverse indicazioni, ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

1.1 La rimozione, dunque, del limite temporale innova profondamente l'istituto del ravvedimento rendendolo maggiormente idoneo a perseguire le finalità per le quali è stato introdotto e, cioè, favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

In effetti, lo ripetiamo, in passato la maggiore criticità del ravvedimento risiedeva proprio nel fatto che ad esso i contribuenti potevano ricorrere solo entro il termine di cui alla lett. b) dell'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997; una volta decorso questo termine i contribuenti che si accorgevano di aver commesso errori non avevano alcun interesse, in termini sanzionatori, a correggerli, in quanto si sarebbero esposti comunque all'applicazione delle sanzioni in misura piena.

Tale circostanza ha altresì influenzato negativamente il ricorso dei contribuenti alla procedura indicata dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 31/E del 2013 per la correzione dei c.d. errori contabili.

Il tema affrontato nella citata circolare riguarda, come noto, quei contribuenti che, avendo commesso errori contabili in tema di imputazione temporale dei componenti reddituali positivi e negativi, procedono – conformemente ai principi contabili di riferimento – alla loro correzione mediante l'aggiornamento delle poste di bilancio dell'esercizio in cui prendono cognizione di tali errori. Ai fini fiscali, tuttavia, attesa l'inderogabilità del principio di competenza, si pone l'esigenza di riallocare i componenti reddituali nel periodo d'imposta di effettiva competenza ed è proprio in relazione a questo tema che l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti indicazioni. In particolare, rinviando per maggiori approfondimenti alla nostra circolare n. 20 del 2014, ricordiamo che, secondo la procedura individuata dall'Amministrazione finanziaria, i contribuenti devono anzitutto sterilizzare fiscalmente la correzione contabile – e ciò proprio perché si tratta di un aggiornamento contabile che viola pur sempre il principio di competenza – e poi riallocare il componente reddituale cui si riferisce l'errore nel periodo di competenza.

Occorre, tuttavia, prendere atto che questa procedura riguarda non solo gli errori che i contribuenti abbiano commesso a loro danno – quali, ad esempio, l'omessa imputazione negli esercizi precedenti di componenti negativi che vi dovevano concorrere per competenza (o l'imputazione in tali esercizi di componenti positivi che

Si tratta di indicazioni rese tenendo conto delle previgente struttura del ravvedimento; tali istruzioni devono dunque ora essere integrate tenendo conto delle innovazioni qui in esame.

dovevano concorrere per competenza in diversi esercizi)⁵ – ma anche quelli compiuti a proprio vantaggio, quali, per esempio, l'omessa imputazione di ricavi di competenza (o l'imputazione di costi di competenza di diversi esercizi). In quest'ultimo caso, tuttavia, una volta decorso il termine di cui alla citata lett. b) dell'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997, l'attivazione della citata procedura – e, dunque, la correzione spontanea dei contribuenti – non comportava benefici sanzionatori.

Il nuovo ravvedimento risolve, dunque, questa criticità riconoscendo ai contribuenti che correggono gli errori commessi a loro vantaggio uno sconto sulle sanzioni anche quando si attivino in tal senso oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello che si intende integrare.

Piuttosto, merita soffermarsi su un altro aspetto. Analizzando la procedura indicata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 31/E del 2013 avevamo segnalato come sarebbe stato logico ritenere che il meccanismo previsto per la correzione degli errori che i contribuenti commettono a loro danno – che secondo l'Agenzia delle entrate può avere ad oggetto anche gli errori commessi in periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di integrazione ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998⁶ – trovasse applicazione anche per la correzione di errori diversi da quelli strettamente relativi alla competenza contabile dei componenti reddituali cui pone riferimento il citato documento di prassi. Avevamo cioè espresso l'auspicio che a tale procedura i contribuenti potessero ricorrere, per considerazioni logico sistematiche, oltre che equitative, anche per la correzione di errori di competenza solo fiscale (e non contabile) – quali, per esempio, quelli che si possono commettere in tema di deduzione delle perdite su crediti, ove il contribuente abbia correttamente operato in bilancio le svalutazioni richieste dalla disciplina contabile, commettendo tuttavia errori in sede di applicazione delle relative regole fiscali – o per la correzione di errori non strettamente connessi alla competenza, come quelli, ad esempio, che riguardano la determinazione

⁵ In questo caso il meccanismo correttivo indicato dall'Agenzia delle entrate si basa su un utilizzo del tutto particolare della dichiarazione integrativa ex art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998, secondo cui tale dichiarazione può essere assunta come strumento non solo per correggere errori relativi all'imponibile del periodo rettificabile – del periodo, cioè, riguardo al quale non risultano scaduti i termini “*per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo*” – ma, altresì, per far confluire nella liquidazione dell'imponibile e delle imposte di tale periodo le risultanze di errori commessi in precedenti periodi d'imposta e, in particolare, per fare emergere nella dichiarazione integrativa gli effetti che tali errori hanno prodotto nel periodo in cui sono stati commessi e, eventualmente, in quelli successivi sino al periodo in relazione al quale viene presentata la dichiarazione integrativa (cfr: per ulteriori approfondimenti alla nostra circolare n. 20 del 2014).

⁶ Cfr: nota precedente.

del ROL che, ai sensi dell'art. 96 del TUIR, come noto, influenza la deduzione degli interessi passivi.

A noi sembra che l'estensione temporale del ravvedimento a tutti i periodi d'imposta ancora accertabili – e, dunque, la possibilità di fruire di uno sconto sulle sanzioni anche a fronte della correzione di errori commessi a proprio favore in periodi d'imposta precedenti a quello emendabile – avvalorino ulteriormente questa tesi interpretativa. In effetti, se è vero che mediante il ravvedimento i contribuenti possono correggere la generalità degli errori commessi a loro vantaggio (fruendo con il ravvedimento di sanzioni ridotte), sembrerebbe logico ritenere che allo stesso modo i contribuenti possano correggere anche la generalità degli errori commessi a loro svantaggio mediante la procedura individuata dall'Amministrazione finanziaria nella citata circolare n. 31/E del 2013⁷.

⁷ Rimane in ogni caso ferma, anche in seguito alle innovazioni qui in esame, la palese difficoltà di gestione di tali istituti (dichiarazione integrativa a proprio favore e ravvedimento operoso) da parte delle imprese di grandi dimensioni, in merito soprattutto alla correzione degli errori relativi alla competenza contabile e fiscale. Già nella circolare n. 20 del 2014 abbiamo evidenziato, infatti, che le imprese che intrattengono molteplici rapporti nell'attività gestionale sono soggette molto frequentemente a commettere errori di competenza contabile e fiscale soprattutto con riguardo alle operazioni di fine periodo. Nella generalità dei casi da questi errori emergono saldi che possono essere indifferentemente positivi o negativi, possono esprimere, cioè, in via prevalente ai fini fiscali errori a proprio vantaggio (come per esempio, l'omessa imputazione di ricavi) o a proprio svantaggio (ad esempio, omessa imputazione di costi). È chiaro che per queste imprese non è semplice servirsi di entrambe le procedure in esame, posto che tali dichiarazioni dovrebbero essere prodotte costantemente in considerazione della difficoltà obiettiva ad eliminare o a ridurre la probabilità del verificarsi di tali errori sul piano tecnico operativo. Proprio per questo motivo nella nostra circolare n. 20 del 2014 avevamo evidenziato l'opportunità di prevedere meccanismi di più facile gestione. Per esempio, per i soggetti IAS *compliant* una soluzione potrebbe essere quella di assumere anche ai fini fiscali le regole previste dagli IAS per la correzione degli errori che non superano la c.d. soglia di materialità; gli IAS, infatti, non attribuiscono alcuna rilevanza a questi errori, tant'è che nell'esercizio in cui vengono rilevati essi vengono collocati nel conto economico unitamente agli altri componenti reddituali senza alcuna distinzione. Analoga soluzione potrebbe essere adottata anche per i soggetti non IAS *adopter*, tenuto conto che anche i principi contabili nazionali prevedono una distinzione tra errori in grado di incidere sulla attendibilità del bilancio e quelli di scarsa significatività. L'Agenzia delle entrate, tuttavia, non ha ritenuto di aderire a tale soluzione, confermando l'assoluta inderogabilità della competenza anche per questi errori non significativi.

Comunque, anche aderendo a tale impostazione, si pone *de iure condendo* un problema che riguarda la generalità dei contribuenti e, cioè, quello di individuare una soluzione soddisfacente per i c.d. ravvedimenti inconsapevoli, con ciò intendendo riferirci a quei contribuenti che, per esempio, annotano una fattura con un mese di ritardo, computandola nella liquidazione del mese successivo. In questi casi, infatti, posto che il ravvedimento presuppone il pagamento contestuale delle sanzioni e degli interessi (nonché dell'eventuale imposta versata in ritardo), i contribuenti non godono di alcun beneficio in termini sanzionatori, nonostante l'esecuzione, seppur tardiva, dell'adempimento a suo tempo non correttamente osservato. Sarebbe cioè opportuno ricollegare il beneficio sanzionatorio del ravvedimento al suo aspetto sostanziale – e, cioè all'esatto e spontaneo adempimento degli oneri fiscali e procedurali – e non solo allo spontaneo versamento delle sanzioni e degli interessi (nonché dell'eventuale imposta).

Come già rilevato, l'altra fondamentale innovazione attiene al fatto che in presenza di PVC o di inviti al contraddittorio il contribuente non deve più compiere la scelta radicale di aderire a tutto o a niente, ma può scegliere le questioni sulle quali ritiene effettivamente di aver commesso errori, riservandosi sulle altre di difendersi in altra sede, anche in quella contenziosa. E ciò indubbiamente determina effetti positivi anche in termini di deflazione del contenzioso, posto che dovrebbero giungere in questa fase solo le contestazioni più rilevanti, ossia quelle in relazione alle quali i contribuenti nutrono serie e fondate perplessità⁸.

1.2 Il ravvedimento è, viceversa, precluso qualora ai contribuenti siano stati notificati *“atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme*

⁸ In definitiva, in questo nuovo contesto i contribuenti potranno non solo ravvedersi spontaneamente dei propri errori senza più alcun limite temporale, bensì potranno anche porre rimedio autonomamente ai singoli errori rilevati dagli organi accertatori in seguito ad accessi, ispezioni o verifiche e ciò anche quando tali rilievi siano confluiti in PVC, riservandosi di contestare gli ulteriori rilievi successivamente, nell'eventuale fase di confronto con l'Amministrazione finanziaria o in sede contenziosa.

Con la particolarità che una volta iniziati gli accessi, ispezioni o verifiche, i contribuenti potranno fruire di una riduzione delle sanzioni che può arrivare sino ad 1/6, mentre successivamente alla consegna del PVC la predetta riduzione è pari ad 1/5. La riduzione del beneficio, successivamente alla notifica del PVC, da 1/6 a 1/5, appare giustificata dal fatto che dopo la notifica del PVC il ravvedimento è “meno spontaneo”.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che la circostanza di poter “*accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc [...] non muta la natura e le finalità dell'istituto del ravvedimento operoso – che rimane un atto di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente – nel senso che non lo trasforma in un atto di acquiescenza ai rilievi contenuti nel pvc*” e che “*sarà onere del contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare acquiescenza*” (cfr: circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/E del 2015).

La riduzione del beneficio a 1/5, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b-quater), del d.lgs. n. 472/1997, scatta “*dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4*” e, cioè, dopo che “*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie [siano state] constatate mediante processo verbale*”. Pertanto, interpretando letteralmente questa disposizione, sembrerebbe doversi ritenere che nella diversa ipotesi di notifica del c.d. invito a comparire non trovi applicazione questa riduzione del beneficio e, cioè, che i contribuenti potranno continuare a ravvedersi fruendo di una riduzione delle sanzioni che va da 1/10 a 1/6. Si tratterebbe, com'è evidente, di un aspetto del nuovo ravvedimento favorevole per i contribuenti; non è ben chiaro, tuttavia, se tale conclusione risulti corretta. In effetti, i PVC e gli inviti a comparire assolvono entrambi la medesima funzione che è quella di comunicare ai contribuenti eventuali irregolarità rilevate “a tavolino” dall'Amministrazione finanziaria e consentirgli di fornire opportuni chiarimenti prima della notifica dell'atto di contestazione. Tant'è che il legislatore, in entrambi i casi, riconosceva ai contribuenti che avessero aderito integralmente ai rilievi comunicati mediante i citati atti amministrativi la medesima riduzione delle sanzioni (pari a 1/6).

Attesa la delicatezza della questione, sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi.

dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni". La preclusione, è bene evidenziare, opera in relazione a quelle violazioni confluite nei predetti atti di accertamento e liquidazione dei quali il contribuente è venuto effettivamente a conoscenza; di conseguenza, anche dopo la notifica di tali atti i contribuenti potranno, comunque, ravvedersi in merito alle violazioni diverse da quelle contenute in tali atti. In questo senso si esprime anche l'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 6/E del 2015 ove si legge che *"la preclusione al ravvedimento opera con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito di questi controlli [...] il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale [può] avvalersi del ravvedimento per sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con tale procedura"*.

Quanto al momento in cui si verifica questo effetto preclusivo, non dovrebbero porsi particolari dubbi relativamente agli atti di accertamento e di liquidazione ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973; la preclusione in esame scatta nel momento in cui il contribuente viene a conoscenza dei predetti atti e, dunque, occorre semplicemente porre attenzione alla notifica degli stessi. Per quanto riguarda, invece, gli atti relativi al c.d. controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, ricordiamo che la loro notifica è preceduta, ai sensi del comma 3 della citata disposizione, da un invito al contribuente ad esibire i documenti attestanti la correttezza della dichiarazione e a fornire i relativi chiarimenti. Solo se i documenti prodotti o i chiarimenti forniti dai contribuenti non vengono ritenuti sufficienti l'Amministrazione finanziaria notifica un c.d. avviso bonario con il quale comunica gli esiti del controllo formale e la richiesta delle somme dovute. Ciò posto, atteso che per espressa previsione normativa la preclusione scatta allorquando vengano notificati *"atti di liquidazione [...] comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter"*, ci sembra corretto ritenere che i contribuenti possano fruire del ravvedimento anche successivamente all'invito ad esibire documenti e fornire chiarimenti, fino a quando non gli sarà notificato il c.d. avviso bonario, contenente gli esiti del controllo formale⁹. In questo senso sembra esprimersi anche l'Amministrazione finanziaria nel riportato passo della circolare n. 6/E del 2015 ove, in riferimento alle

⁹ Con evidente vantaggio rispetto alla definizione dell'avviso bonario, in quanto quest'ultima, oltre a richiedere l'adesione integrale ai rilievi emersi dal controllo formale, prevede la riduzione delle sanzioni ai 2/3 del loro ammontare.

cause ostative del ravvedimento, si riferisce alla *“comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e/o di quello formale”*.

L'Agenzia delle entrate ha precisato altresì che rientrano nel novero della cause ostative anche gli avvisi di recupero di crediti e gli avvisi di irrogazione di sanzioni; tali atti, infatti, *“anche se non espressamente menzionati, si [devono] ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”*.

1.3 Per quanto concerne le nuove fattispecie di ravvedimento abbiamo già visto che quella contemplata dalla lett. a-bis) – che prevede la riduzione delle sanzioni ad 1/9 – si applica alla generalità dei tributi, mentre quelle di cui alle lett.re b-bis), b-ter) e b-quater)¹⁰ – che riconoscono un sconto sulle sanzioni che va da 1/7 ad 1/5 – riguardano solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

In relazione alla fattispecie di interesse generale di cui alla lett. a-bis), si pone un dubbio in merito all'individuazione del *dies a quo* di decorrenza dei novanta giorni da essa previsto; la citata disposizione, infatti, prevede la riduzione ad 1/9 della sanzione

¹⁰ In realtà, rileviamo che ai sensi dell'art. 13, comma 1-bis, del d.lgs. n. 472/1997, *“le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter) si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate”*; sicché, stando al tenore letterale della norma, si dovrebbe ritenere che la fattispecie di cui alla lett. b-quater) (che prevede la riduzione delle sanzioni a 1/5 dopo la notifica del PVC) trovi applicazione anche in relazione ai tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. Molto probabilmente, come già è stato messo in evidenza dalla stampa specializzata, si tratta di un errore di coordinamento, in quanto in questo modo si giungerebbe di fatto a ritenere che per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate, da un lato, non sia possibile ravvedersi dopo che la violazione sia stata già constatata e, dall'altro lato, che sia invece possibile fruire del ravvedimento anche dopo la ricezione del PVC.

Con riferimento ai tributi locali, rientranti nel novero dei tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate, l'IFEL (Fondazione ANCI), ha precisato che *“quest'ultima tipologia di ravvedimento risulta pressoché inapplicabile [...], salvo che in casi residuali e per decisione autonoma dell'ente [...] Per quanto riguarda l'ipotesi introdotta con la lettera b-quater, va in primo luogo osservato che il richiamo all'articolo 24 alla legge n. 4 del 1929, evoca una norma pur generale (“24. Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”), ma non esplicitamente collegata ai tributi di competenza comunale. Tuttavia, possono essere individuate fattispecie residuali alle quali la sanzione innovata (il 20% del minimo) può essere collegata nell'ambito del sistema tributario comunale. Si tratta dei casi in cui l'attività di accertamento sul territorio da parte di operatori comunali (vigilanza urbana o funzionari accertatori ex comma 179 della legge n. 296 del 2006) porta, in effetti, alla constatazione di situazioni, stati di fatto o comportamenti destinati ad innescare un formale accertamento tributario per insufficiente o omesso pagamento. In questo caso, appare ragionevole che il Comune, nella propria autonomia, consenta al contribuente di usufruire dell'incentivazione alla regolarizzazione insita nell'abbattimento al 20% della sanzione. La base di riferimento dell'importo del ravvedimento andrà naturalmente individuata a seconda della specifica disciplina delle sanzioni di ciascun tributo”*.

“se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni [...] avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall’omissione o dall’errore”.

Il riferimento al termine di presentazione della dichiarazione, per i c.d. tributi periodici, appare tuttavia fuorviante, ove si consideri che in questo modo si giungerebbe, in taluni casi, al risultato di riconoscere uno sconto sulle sanzioni maggiore a quei contribuenti che si attivano più tardi rispetto ad altri. Basti pensare, ad esempio, all’omesso versamento della seconda rata di acconto IRES per il 2015; stando al tenore letterale della norma, si avrebbe che i contribuenti che si ravvedono nel periodo 3/10/2016 – 2/1/2017 (e, cioè, entro i novanta giorni successivi al termine per la presentazione della dichiarazione) fruiranno di una riduzione delle sanzioni ad 1/9, mentre quelli che si ravvedono entro il 3/10/2016 (termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione) godranno di un beneficio minore (riduzione ad 1/8), nonostante si siano attivati con maggiore tempestività. Pertanto, anche in relazione ai tributi periodici, come è stato osservato da più parti, sembra doversi porre attenzione, ai fini del computo dei 90 giorni previsto dalla fattispecie in esame, al momento di commissione della violazione.

Auspichiamo, tuttavia, un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi.

Per il resto, le nuove fattispecie si limitano a graduare, secondo l’ordine dianzi illustrato, la misura del beneficio in base al momento in cui il contribuente si ravvede.

1.4 Il legislatore ha previsto lo spostamento della decorrenza dei termini relativi (alla liquidazione e al controllo formale delle dichiarazioni e) all’accertamento delle imposte dovute in base alle relative dichiarazioni, al momento di presentazione della dichiarazione integrativa mediante la quale i contribuenti si ravvedono dei propri errori fruendo del relativo beneficio sanzionatorio.

Si tratta di una soluzione già adottata dall’Agenzia delle entrate in merito alla procedura da essa indicata per la correzione dei c.d. errori contabili di cui abbiamo fatto cenno in precedenza; nella circolare n. 31/E del 2013 si legge infatti che *“l’attività accertativa degli uffici si esplica nei termini di decadenza di cui al citato **articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973**, calcolati a partire dall’anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi “rigenerati” in tale dichiarazione”.*

Questa proroga dei termini di accertamento (e di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni), desta *prima facie* talune perplessità ove si ponga attenzione al fatto che in questo caso ci troviamo dinanzi a dichiarazioni integrative a sfavore, cioè a

dichiarazioni rettificative mediante le quali i contribuenti fanno emergere un maggior reddito imponibile rispetto a quello originariamente dichiarato. Sicché, osservano taluni, posto che si tratta di violazioni che l'Amministrazione finanziaria avrebbe ben potuto contestare a prescindere dall'integrazione della dichiarazione originaria, non si comprende perché la successiva emersione di un maggiore imponibile per iniziativa del contribuente debba comportare una proroga dei termini per l'espletamento dell'attività di accertamento¹¹.

Tuttavia, questa regola trova adeguata giustificazione quantomeno nelle ipotesi in cui la dichiarazione integrativa c.d. a sfavore faccia emergere un maggiore imponibile quale derivante dalla somma algebrica di componenti positivi e negativi non dichiarati tempestivamente. In questa ipotesi, in effetti, l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in grado di valutare la sussistenza dei componenti reddituali negativi negli stessi termini di cui avrebbe goduto ove il contribuente li avesse fatti partecipare alla determinazione del reddito imponibile originariamente dichiarato.

In ogni caso, gli effetti di questa regola sono temperati dal fatto che lo spostamento in avanti dei termini di accertamento (e di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni), rileva *“limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione”*. Sembra dunque doversi ritenere che se, per esempio, un contribuente si ravvede in merito alla mancata rilevazione dei ricavi derivanti da una compravendita (pari a 100), gli organi accertatori potranno fruire della proroga dei termini non per accertare ulteriori e diverse violazioni, bensì solo per verificare se il contribuente si è correttamente ravveduto in merito alla fattispecie cui si riferisce la violazione. Pertanto, riprendendo l'esempio, se il contribuente si ravvede solo per 80, ci sembra che l'Amministrazione finanziaria, pur non potendo accertare ulteriori compravendite (*rectius*: l'esistenza di ulteriori ricavi derivanti da altre compravendite), potrà accertare l'infedeltà per 20. Vero è che tutti i ricavi relativi alla compravendita (100), in assenza della dichiarazione integrativa, avrebbero dovuto essere accertati nei termini ordinari, ma è altrettanto vero che l'estensione temporale dell'attività di accertamento è una diretta conseguenza della volontà del contribuente di voler fruire del ravvedimento.

¹¹ Per non parlare del fatto che tale proroga disincentiva i contribuenti a correggere spontaneamente gli errori che hanno commesso a loro favore e, più in particolare, a far emergere il maggior reddito imponibile prima ancora di qualsiasi intervento dell'Amministrazione finanziaria; abbiamo visto, infatti, che al ravvedimento i contribuenti possono ora ricorrere anche qualora siano iniziate attività di verifica, con la particolarità che in questi casi le sanzioni si riducono ad 1/5 a prescindere dal momento in cui ci si ravvede.

1.5 Il nuovo ravvedimento trova applicazione a decorrere dal 1 gennaio 2015 (data di entrata in vigore della legge di stabilità per il 2015, *rectius*: dell'art. 1 della l. n. 190/2014).

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 6/E del 2015 ha opportunamente precisato *“che le nuove regole sul ravvedimento operoso, nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, trovano applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento”*.

1.6 Come accennato, contestualmente all'introduzione del nuovo ravvedimento, il legislatore ha abrogato gli istituti (deflattivi del contenzioso) dell'adesione ai PVC e agli inviti a comparire i quali, come noto, riconoscevano ai contribuenti che avessero aderito integralmente ai rilievi contenuti nei citati atti una riduzione delle relative sanzioni a 1/6¹².

Abbiamo anche visto che tale abrogazione muove dal fatto che i contribuenti possono ora ottenere autonomamente benefici sanzionatori analoghi a quelli prima riconosciuti dai citati istituti; con l'ulteriore vantaggio di poter rimediare anche solo in relazione a talune violazioni rilevate dai verificatori.

L'abrogazione di tali istituti, tuttavia, non ha efficacia immediata, in quanto il legislatore ha previsto un apposito regime transitorio che per il 2015 ne fa coesistere la disciplina con quella del nuovo ravvedimento. L'art. 1, comma 638, della l. n. 190/2014, infatti, prevede che gli istituti dell'adesione agli inviti a comparire e ai PVC continuino a trovare applicazione in relazione agli inviti a comparire e ai PVC notificati entro il 31 dicembre 2015.

Per il 2015, pertanto, i contribuenti raggiunti da PVC o inviti a comparire avranno la possibilità di decidere se avvalersi del nuovo ravvedimento oppure dei citati istituti deflattivi del contenzioso.

Al riguardo, ci limitiamo a ricordare che l'adesione ai PVC e agli inviti a comparire comporta la riduzione delle sanzioni a 1/6, l'applicazione del c.d. cumulo giuridico in tema di determinazione delle sanzioni (ex art. 12 del d.lgs. n. 472/1997) e la possibilità di rateizzare le somme dovute. L'applicazione di tali istituti, tuttavia, postula un'adesione integrale ai rilievi formulati dai verificatori, senza possibilità di scelta.

¹² È stato altresì abrogato l'art. 15, comma 2-bis, del d.P.R. n. 322/1998, il quale, come noto, riconosceva la riduzione delle sanzioni a 1/6 (anziché a 1/3) qualora l'avviso di accertamento o di liquidazione non fosse stato preceduto da un invito a comparire o da un PVC.

L'istituto del ravvedimento operoso, invece, lo abbiamo detto più volte, ha il vantaggio di consentire ai contribuenti di scegliere quali errori correggere; di converso, tale istituto, oltre a riconoscere un beneficio minore – riduzione delle sanzioni a 1/5 anziché 1/6 – non prevede l'applicazione dell'istituto del cumulo di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997 e la possibilità di rateizzare gli importi dovuti. In questo caso, inoltre, è il contribuente che deve determinare le somme dovute con conseguente rischio di commettere errori¹³.

2. Considerazioni sul nuovo ravvedimento

Come abbiamo visto, le innovazioni apportate al ravvedimento si collocano nell'ambito di un più ampio progetto intrapreso dal legislatore per la realizzazione di un rapporto tra fisco e contribuenti maggiormente collaborativo *“con l'obiettivo di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari”*. In questo senso, in effetti, ben si spiega la rimozione del limite, temporale e procedurale, che prima dell'intervento in esame precludeva la fruizione del ravvedimento.

L'adempimento spontaneo dei contribuenti, tuttavia, non fa venir meno la rilevanza penale delle violazioni commesse (e “ravvedute”) dai contribuenti, o, per meglio dire, non rappresenta una causa di esclusione della punibilità dei reati tributari; ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000, infatti, il pagamento dei debiti tributari assume la natura di mera circostanza attenuante e, dunque, di elemento di cui tener conto esclusivamente ai fini della determinazione della pena¹⁴.

¹³ Per completezza di informazione rileviamo che i contribuenti, entro il termine del 30 settembre 2015, possono ricorrere alla c.d. voluntary disclosure (di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 15 dicembre 2014, n. 186) per sanare le violazioni commesse fino al 30 settembre 2014 relative alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA, nonché quelle relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta. In merito a tale istituto forniremo indicazioni in una circolare di prossima pubblicazione.

¹⁴ In particolare, ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 *“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.*

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

2-bis. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2.

È evidente che l'incapacità del ravvedimento di eliminare le conseguenze penali delle violazioni commesse pregiudica non poco la sua adozione da parte delle imprese di più rilevante dimensione per le quali le violazioni tributarie, attesa l'esiguità delle soglie quantitative al di sopra delle quali si configura la fattispecie di reato, assumono nella generalità dei casi (anche) rilevanza penale, quanto meno per quanto riguarda l'elemento materiale¹⁵. È difficile, infatti, che un contribuente si ravveda qualora, nonostante la riduzione delle sanzioni amministrative, vi sia comunque la prospettiva di un avvio del procedimento penale a seguito del proprio adempimento spontaneo e ciò, tanto più, che l'Amministrazione finanziaria che riceve la dichiarazione rettificativa è tenuta alla comunicazione della *notitia criminis* all'autorità competente, ove ne sussistano i presupposti quantitativi.

Per questo motivo la rivisitazione del ravvedimento ha riaperto il dibattito circa l'opportunità di riconoscere ai contribuenti che si ravvedono anche l'ulteriore beneficio dell'irrelevanza penale delle violazioni commesse.

Il tema si associa in qualche modo allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, esaminato in

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689".

¹⁵ Al riguardo, segnaliamo che una parte della dottrina ha messo in evidenza che questa impostazione – secondo cui, ripetiamo, il ravvedimento, seppur operato mediante l'integrazione della dichiarazione originaria, non assume rilevanza penale – deve essere attentamente valutata alla luce del fatto che la dichiarazione tributaria, secondo una ormai inamovibile giurisprudenza di legittimità, ha la natura di dichiarazione di scienza sempre emendabile, tant'è che lo stesso ordinamento fiscale riconosce tale facoltà ai contribuenti sin tanto che non siano spirati i termini di accertamento. Tali autori rilevano, cioè, che se è vero che ai fini dell'accertamento del reato in esame occorre verificare la sussistenza (di una condotta che si sostanzia nella presentazione) di una dichiarazione infedele, allora non possono non assumere rilevanza a tal fine anche le successive dichiarazioni che integrano il contenuto di quella originaria. In definitiva, secondo questa impostazione, la sussistenza di una dichiarazione infedele deve essere valutata tenendo conto non solo della dichiarazione originaria, bensì anche di quelle che successivamente ne hanno integrato il contenuto (e, cioè, anche delle dichiarazioni integrative).

Questa ricostruzione, tuttavia, si pone in contrasto con quella di altra parte della dottrina nonché con il prevalente orientamento giurisprudenziale di legittimità secondo cui, per l'appunto, il ravvedimento, attesa la natura istantanea dei reati tributari, non modifica in alcun modo la rilevanza penale del comportamento del contribuente che ha presentato una dichiarazione infedele, nel senso che nonostante il successivo ravvedimento rimane ferma l'avvenuta consumazione del reato di dichiarazione infedele. In altri termini, la dichiarazione integrativa non degrada la condotta del contribuente a quella, penalmente irrilevante per i reati tributari, del tentativo.

In ogni caso, in questa sede ci limitiamo solo ad osservare che il ravvedimento è sintomatico, di regola, dell'assenza del dolo specifico del contribuente al momento della presentazione della dichiarazione infedele, nel senso che la correzione dei propri errori denota nella generalità dei casi la mancanza della iniziale volontà di evadere le imposte. Ciò nonostante, l'Amministrazione finanziaria di prassi provvede all'invio della *notitia criminis* allorché la dichiarazione integrativa faccia emergere un imponente superiore ai limiti previsti dalle norme penali.

via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014 e successivamente ritirato. Nel citato schema, infatti, si prevedeva in via generale l'estinzione dei reati di dichiarazione infedele e omessa – nonché di quelli relativi all'omesso versamento delle ritenute e dell'IVA – qualora il contribuente avesse provveduto al pagamento dei corrispondenti debiti tributari prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Si tratta, com'è evidente, di un'innovazione rilevante in quanto attualmente anche per tali reati – e, cioè, anche per quelli che si connotano per l'assenza di fraudolenza – il pagamento del debito tributario assume rilevanza esclusivamente quale circostanza attenuante¹⁶.

Si è acceso al riguardo un vivace dibattito nel quale non manca chi osserva che in questo modo la norma penale verrebbe privata della propria efficacia deterrente, posto che i contribuenti che tengono condotte evasive penalmente rilevanti potrebbero in ogni momento ottenere l'automatica estinzione della sanzione penale assolvendo al debito tributario accertato dal fisco; e, dunque, non avrebbero, sotto questo punto di vista, alcun interesse a ravvedersi.

Per quel che qui interessa rileviamo che questo regime di depenalizzazione potrebbe forse trovare giustificazione quanto meno nelle ipotesi in cui il ravvedimento operoso appaia maggiormente spontaneo e, più precisamente, nelle ipotesi in cui venga posto in essere dal contribuente prima di essere raggiunto da ispezioni, verifiche, ecc.

Il punto meriterebbe una riflessione da parte dei competenti organi.

Un ulteriore aspetto meritevole di attenzione riguarda il fatto che l'adozione del ravvedimento richiede ai contribuenti di considerare autonomamente le singole violazioni commesse ai fini della determinazione delle sanzioni dovute (in misura

¹⁶ In particolare, l'art. 13 del citato schema prevedeva che "1. All'articolo 13, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i commi 1 e 3 sono sostituiti dai seguenti:

a) 1. Se i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti di cui al presente decreto sono stati estinti, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie:

a) i reati di cui agli articoli 4, 5, 10-bis, 10-ter sono estinti;

b) le pene previste per gli altri delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà, non si applicano le pene accessorie indicate all'articolo 12 e le circostanze aggravanti di cui ai commi 3 e 4;

b) 3. Le pene stabilite per i delitti di cui al Titolo II sono aumentate della metà:

a) se le imposte complessivamente evase nel periodo sono superiori ad un milione di euro;

b) se il reato è commesso nell'esercizio di attività bancaria e finanziaria".

ridotta), senza cioè poter fruire dell'istituto del cumulo di cui all'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997¹⁷.

Si tratta, come appare evidente, di un ulteriore elemento negativo di cui i contribuenti devono tener conto al fine di valutare l'opportunità di adottare il ravvedimento; e dunque, di una criticità che andrebbe forse eliminata da parte del legislatore nell'ottica, come detto, di incentivare al massimo l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

Sempre nell'ottica di incentivare tale adempimento spontaneo, sarebbe altresì opportuno riconoscere ai contribuenti che si attivano in tal senso la possibilità di rateizzare le somme dovute a titolo di ravvedimento; facoltà, questa, riconosciuta in caso di adesione all'accertamento (nonché di adesione agli inviti a comparire e ai PVC).

Infine, anche nella sua nuova versione il ravvedimento non consente ai contribuenti di sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi. Abbiamo visto, infatti, che sotto questo profilo non è stato in nulla modificato l'art. 13, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 472/1997 che consente di sanare la violazione in esame, con la riduzione a 1/10 della relativa sanzione (cfr. art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 471/1997), solo qualora la dichiarazione venga comunque presentata entro i novanta giorni successivi al termine ordinario (c.d. dichiarazione tardiva)¹⁸.

¹⁷ In questo senso l'Amministrazione finanziaria *"Si ricorda, infine, che con la **circolare n. 180 del 10 luglio 1998**, è stato altresì chiarito che ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'**art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997**, in quanto le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni"* (cfr: circolare n. 28/E del 2011).

¹⁸ Ricordiamo che tale fattispecie di ravvedimento fa da *pendant* con la previsione di cui all'art. 2, comma 7 del d.P.R. n. 322/1998, secondo cui le dichiarazioni presentate con un ritardo non superiore ai 90 giorni (c.d. dichiarazione tardiva) si considerano valide, *"salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo"* ed è quindi in base al loro contenuto che viene effettuata la liquidazione delle imposte; superato questo termine le dichiarazioni si considerano omesse, *"ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte"*. In altri termini, il legislatore, da un lato, ha precisato che la dichiarazione tardiva si considera comunque validamente presentata, e dall'altro lato, tenendo conto del breve lasso temporale intercorrente tra la scadenza del termine ordinario e quello di presentazione della dichiarazione tardiva, ha previsto uno specifico e ben più tenue regime sanzionatorio rispetto a quello previsto per l'omessa dichiarazione che si applica a prescindere dalla liquidazione di eventuali imposte nella medesima dichiarazione. Ciò posto, atteso che secondo una tradizionale impostazione dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 192 del 23 luglio 1998) il ravvedimento degli oneri dichiarativi presuppone la presentazione di una dichiarazione integrativa e che quest'ultima a sua volta postula l'esistenza di una dichiarazione validamente presentata, ne consegue – sempre secondo questa ricostruzione interpretativa – che una volta decorso il termine di cui al citato art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322/1998, non è più possibile sanare la violazione in esame (in quanto, ripetiamo, non è possibile integrare una dichiarazione omessa). E ciò, si noti, ancorché l'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997, sin

Ribadiamo che tale impostazione conduce di fatto al risultato di discriminare da un punto di vista sanzionatorio fattispecie analoghe. Pur dinanzi alla medesima obbligazione tributaria, ad esempio, può accadere che taluni contribuenti adempiano tempestivamente all'onere dichiarativo, ma, in ipotesi, omettano, di dichiarare la quasi totalità del reddito imponibile, mentre altri omettano più semplicemente di presentare la dichiarazione dei redditi. In questi casi, i primi ben potrebbero presentare una dichiarazione integrativa al fine di far emergere il maggior imponibile non tempestivamente dichiarato e fruire in relazione a tale violazione del ravvedimento; gli altri, invece, qualora facessero emergere il maggior reddito imponibile, non godrebbero di alcun beneficio in termini sanzionatori, nonostante, ripetiamo, abbiano commesso una violazione sostanzialmente analoga agli altri o, addirittura, di importo inferiore quanto ai redditi non dichiarati.

Vero è che le due fattispecie si differenziano per il fatto che nel primo caso i contribuenti si sono manifestati come tali, hanno cioè portato a conoscenza del fisco la loro esistenza e la loro posizione tributaria, adempiendo tempestivamente ad un onere dichiarativo totalmente disatteso dagli altri. V'è da chiedersi, tuttavia, se tale peculiarità possa di per sé giustificare un così diverso trattamento sanzionatorio.

Il Direttore Generale

Micossi

dall'origine, riconosca una riduzione delle sanzioni a fronte della regolarizzazione **“degli errori e delle omissioni”**.