

Giuseppe Pizzonia

**IL RAVVEDIMENTO 2.0, TRA
DEFLAZIONE DEL
CONTENZIOSO, FISCALITÀ
NEGOZIATA E
CRIPTO-CONDONISMO.
PRIME NOTE**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

IL RAVVEDIMENTO 2.0,
TRA DEFLAZIONE DEL CONTENZIOSO, FISCALITÀ
NEGOZIATA E CRIPTO-CONDONISMO. PRIME NOTE (*)

di GIUSEPPE PIZZONIA (**)

Abstract. The Stability Law for 2015 has greatly expanded the possibilities for applying the Repentance (“*ravvedimento*”), to regularize the committed tax violations with a limited burden of penalties, to admit — albeit with limitations — the possibility to define violations emerged after tax checks. The article examines the changes introduced with reference to the system of deflationary litigation figures, highlighting gaps and weaknesses of the introduced innovations.

J.E.L. *Classification:* H20, H26, K34

Keywords: Repentance, Tax assessment, Tax penalties

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Il ravvedimento, nella riforma delle sanzioni tributarie e il sistema dei c.d. istituti deflativi. — 3. Il nuovo ravvedimento, esteso, riveduto e corretto. - 3.1. Il carattere premiale. - 3.2. La spontaneità e la preventività. - 3.3. Limiti temporali e gradualità. — 4. Un passo avanti verso la tax compliance?

1. *Premessa.*

La Legge di Stabilità per il 2015 interviene incisivamente nell’area del procedimento fiscale, rivoluzionando — pur conservando l’assetto generale — l’istituto del ravvedimento, e conseguentemente razionalizzando in chiave più sistematica i c.d. *istituti deflativi* del contenzioso tributario.

L’intervento normativo si sviluppa sugli assi di una duplice

(*) *Peer reviewed.*

(**) *Professore aggregato di Diritto tributario, Dipartimento di Giurisprudenza ed Economia, Università “Mediterranea” di Reggio Calabria.*

movenza: l'ampliamento dell'area di operatività del ravvedimento, l'eliminazione correlata di *strumenti deflativi* (divenuti) superflui.

Più in dettaglio, con il disposto del comma 637, dell'art. 1, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità), viene novellato e integrato il disposto dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, in materia di ravvedimento, e vengono soppresse/modificate alcune disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 218/1997, in materia di accertamento con adesione, definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio (1).

Gli scopi di questi interventi sono enunciati sia pure confusamente nella stessa Legge di Stabilità, nel comma 634 espressamente richiamato, in particolare con riferimento “*al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti*” (2).

(1) Il nuovo ravvedimento è in vigore dal 2015, mentre gli istituti soppressi rimangono ancora in vigore limitatamente a tale anno. Ne consegue una transitoria sovrapposizione di queste misure, che sono pertanto indifferentemente accessibili da parte dei contribuenti.

(2) In base al successivo comma 635, “*l'Agenzia delle entrate mette altresì a disposizione del contribuente ... anche gli elementi e le informazioni utili ... per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione, nonché relativi alla stima dei predetti elementi anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti*”. Dello stesso tenore, la Relazione al provvedimento (A.C. XVII leg. n. 2679), dove si evidenzia che la finalità della incrementata comunicazione tra contribuenti ed Agenzia delle Entrate “*oltre ad assicurare maggiore trasparenza e correttezza nei confronti del contribuente, è quella di fornire allo stesso le informazioni utili ... al fine di porre rimedio agli eventuali errori od omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso*”. Il collegamento tra comunicazione rafforzata e ravvedimento è stato analizzato da CORDEIRO GUERRA, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della “compliance”?*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 325, che introduce un concetto di *moral suasion* fiscale, mirata ad incrementare e stabilizzare il gettito. Sull'obiettivo di fondare su basi nuove e collaborative l'attuazione del prelievo,

Depurata dei fumosi riferimenti alle *più avanzate forme di comunicazione*, attraverso strumenti tecnologici, l'elemento qui più rilevante è quello relativo all'*emersione spontanea delle basi imponibili*; elemento che — rispetto al ravvedimento — rileva anche a prescindere dall'auspicato incremento della *comunicazione* tra contribuenti ed Agenzia delle entrate.

2. *Il ravvedimento, nella riforma delle sanzioni tributarie e il sistema dei c.d. istituti deflativi.*

L'istituto del ravvedimento, già presente nell'ordinamento in ambiti più circoscritti (3), ha assunto portata generale a seguito della riforma del sistema sanzionatorio tributario (4). La relazione di accompagnamento al decreto delegato del 1997 ha evidenziato che tale istituto "*risponde alla specifica esigenza di consentire al trasgressore di rimuovere la violazione mediante ravvedimento ed individua fattispecie tipiche di riduzione automatica della sanzione*".

“Le varie previsioni ... intendono incentivare il ravvedimento operoso già previsto in materia di imposte dirette estendendolo a tutti i tributi ed accentuandone in modo notevole la convenienza”.

Caratteristiche salienti del ravvedimento 1.0 erano:

— la *generalità*, essendo questo applicabile a tutti tributi, grazie anche all'inserimento nella disciplina generale in materia sanzionatoria;

— la *premialità*, data dalla possibilità di definire la violazione

superando gli schemi tradizionali dichiarazione/controllo, cfr. CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Il Fisco*, 2014, p. 4338.

(3) V. art. 14, L. n. 408/1990, che introduceva nel *corpus* delle disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (art. 9, D.P.R. n. 600/1973, *pro tempore* vigente) norme sulla emendabilità delle relative dichiarazioni, e sulla applicazione di sanzioni ridotte progressivamente crescenti in funzione del momento dell'avvenuto ravvedimento (art. 54, quinto comma, D.P.R. n. 600/1973). Disposizioni analoghe — potenziate sempre con il citato art. 14 — erano già previste — in forma più ampia — in materia di Imposta sul valore aggiunto (v. art. 48, D.P.R. n. 633/1972, nelle varie versioni tempo per tempo vigenti). Punto di forza di tali previsioni — poi superato a seguito della riforma delle sanzioni penali — era costituito dalla esclusione della punibilità penale in relazione all'avvenuta regolarizzazione.

(4) V. art. 13, D.Lgs. n. 472/1997. In dottrina, LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 328; MOGOROVICH, *Ravvedimento operoso per i tributi locali*, in *Il Fisco*, 1998, p. 15742; CAPUTI, *Il difficile rapporto tra ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e la posizione dei soggetti solidalmente obbligati*, in *Il Fisco*, 1999, p. 1755.

commessa (tanto nella dichiarazione, quanto nella riscossione), con il pagamento di una sanzione ridotta;

— la *spontaneità*, essendo necessaria una personale determinazione del contribuente che — riscontrata autonomamente la violazione commessa — provvede alla regolarizzazione, con preclusione dei relativi benefici nell'ipotesi di mero avvio di attività amministrative di accertamento;

— la connessa *preventività*, dovendo il ravvedimento sempre precedere l'avvio di tali attività di controllo;

— la *limitazione* d'accesso, entro ambiti temporali circoscritti;

— la *gradualità*, essendo appunto la riduzione delle sanzioni, graduata sulla linea del tempo in misura crescente, via via che ci si allontana dalla scadenza naturale dell'adempimento omesso o irregolarmente eseguito.

Il ravvedimento, così articolato e con sue particolarità, si inseriva, con altre figure qualificate dal carattere della *preventività* (5), in una sorta di *sistema* di istituti di regolarizzazione/definizione, non a caso definiti *deflativi*, tutti orientati ad evitare l'insorgere (o la prosecuzione) di contenziosi fiscali, ed a consentire una più ravvicinata, definitiva e meno onerosa (in quanto spontanea), riscossione delle somme dovute (6).

Tali erano (e in parte, sono ancora) la c.d. acquiescenza, la definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio, la definizione in via breve delle sole sanzioni (7), l'accertamento con adesione (8), il reclamo e la mediazione (9), e — in

(5) Sono tali anche il c.d. avviso bonario e l'interpello.

(6) Cfr. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti*, in questa *Rivista*, 2013, I, p. 76 e ss., e la dottrina ivi citata. Queste figure sono state istituite spesso in tempi diversi e da fonti diverse. L'idea di un *sistema* deflativo si può solo formulare *ex post*, fuori da un disegno organico, con i limiti e gli inconvenienti che ne derivano, e che il *nuovo* ravvedimento supera solo in parte.

(7) Il carattere deflativo, nel caso della definizione delle sanzioni, è limitato, essendo possibile che venga avviata una controversia sul merito della pretesa fiscale; ciò che rende questo istituto — per i connessi problemi di tenuta delle difese sul merito, nonostante l'acquiescenza alle sanzioni — in concreto non particolarmente rilevante.

(8) La funzione specificamente deflativa dell'accertamento con adesione veniva negata da TREMONTI (*Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in questa *Rivista*, 1971, I, p. 278, v. in particolare p. 298), sia pure con riferimento alla sostanzialmente diversa disciplina anteriore alla Riforma del 1972, dove ne era prevista la possibilità di impugnazione.

(9) Art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992. In dottrina, con un approccio critico: GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 51; BELLE, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 863; FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1364; INGRAO

certo qual modo, poiché insistente su contenziosi già avviati — la conciliazione tributaria (10).

Caratteri tipici — pur con le varie peculiarità di ciascuno — si possono individuare in due elementi, uno dei quali almeno sempre presente: la *definizione* della pretesa e sopra tutto l'effetto *premia*le.

A stretto rigore, si può stabilire una distinzione tra gli istituti appena citati e quelli caratterizzati dalla *preventività*, quali appunto il ravvedimento, gli avvisi bonari e gli interPELLI, questi ultimi privi del carattere definitorio della pretesa tributaria, non essendo precluso — ed anzi, nel caso degli interPELLI, espressamente previsto — lo svolgimento di attività di controllo (11).

In tutte queste figure, elemento centrale e qualificante è comunque quello della graduale *premia*lità, ed è la ricorrenza di questo elemento incidente sul *quantum* sanzionatorio che consente di richiamare la nozione — pur con tutti i *caveat* del caso — di *sistema*.

- DE DOMENICO, *RL, Un 'reclamo' scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 288; MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1; MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 811, con una interessante disamina in chiave comparativistica; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65; ROSSI, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 772 e ss.; TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898; AMATUCCI, *L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione*, in GLENDI - UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 141 e ss.; BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2491; PIZZONIA, *cit.* Guarda invece con favore ai nuovi istituti BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 765.

(10) Assumono carattere deflativo/preventivo anche ulteriori istituti, quali i condoni, le sanatorie (compresi *scudi* e *disclosure*), ma si tratta di provvedimenti aventi carattere occasionale, se non eccezionale, e non operanti a regime.

(11) Vi sono disposizioni, proprio in materia di interPELLI proposti da imprese di grandi dimensioni, che impongono all'amministrazione finanziaria di esercitare una particolare attività di controllo volta a verificare se il contribuente si è uniformato — o no — alle indicazioni ricevute con la risposta all'interPELLO (cfr. art. 27, comma 12, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. 28 gennaio 2009, n. 2; Circ. Ag. E. 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 7; Provvedimento Ag. E. 20 dicembre 2010). Analoghi controlli possono essere attuati anche nei confronti delle imprese non di grandi dimensioni (v. Circ. n. 32/E, *cit.*). L'effettuazione di ulteriori controlli non è esclusa, ma anzi espressamente prevista, anche nel *nuovo* ravvedimento, sia con riferimento ad eventuali violazioni per le quali non si è fruito del particolare istituto, sia — sopra tutto — nell'ipotesi di ravvedimento mediante dichiarazione integrativa, con circoscritta riapertura dei termini di accertamento (v. *infra* § 3.3).

Il premio sanzionatorio viene articolato in progressione (12), prima è più elevato, poi si riduce quanto più il procedimento va avanti e si approssima al processo contenzioso vero e proprio, ed in funzione dell'impiego di tempo e risorse amministrative (13), secondo una logica evidentemente ispirata alla economicità e speditezza della azione amministrativa (14).

Nella stessa logica premiale, e con una progressività coerente, si collocano poi gli istituti del reclamo/mediazione e della conciliazione, che operano però a ridosso *del o nel* processo, con una finalità di esaurimento *anticipato*, più che deflativa, di liti ormai avviate.

3. *Il nuovo ravvedimento, esteso, riveduto e corretto.*

Il *nuovo* ravvedimento disciplinato nel novellato art. 13, D.Lgs. n.

(12) Opera un meccanismo *on/off*, per cui l'accessibilità a certi strumenti deflativi preclude o limita l'accesso ad altri della stessa natura. Chi, pur avendone la possibilità, non aderisce al PVC, non può aderire all'invito al contraddittorio che prevede un uguale premio sanzionatorio. L'acquiescenza attribuisce un premio diverso, a seconda che si sia avuta o no la possibilità di aderire al PVC o all'invito al contraddittorio. Tuttavia, tale preclusione non opera se l'invito al contraddittorio si discosta dai contenuti del PVC con riferimento agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni contestate (v. Circ. Ag. E. 16 febbraio 2009, n. 4/E, par. 2.2).

(13) I meccanismi premiali posti a base degli istituti in esame sono stati a volte criticati, perché ritenuti troppo generosi, con i contribuenti meno corretti (così BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1381; CARINCI - TASSANI, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 263; MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 159; STEVANATO, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 263). E non è un caso se, complici anche esigenze di cassa, le misure premiali adottate sono state successivamente attenuate nella loro misura (v. L. 13 dicembre 2012, n. 220. Cfr. INGRAO, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di "evasione fiscale"*, in *Dialoghi trib.*, 2011, *passim*. L'A. lamenta il carattere indiscriminato dell'apparato sanzionatorio, tutto basato sul concetto di imposta evasa senza distinguere tra fattispecie di occultamento della materia imponibile e ipotesi di errata interpretazione). Tuttavia, se si vuole percorrere l'obiettivo della deflazione dei contenziosi (e delle occasioni di contenzioso), è inevitabile l'attivazione di meccanismi incentivanti, piuttosto che disincentivanti. Va peraltro notato che non mancano nel nostro sistema anche disincentivi di carattere economico, peraltro inaspriti con una certa frequenza ed intensità negli ultimi anni (v. da ultimo, la previsione di una sorta di sanzione, costituita dal doppio pagamento del contributo unificato a carico di chi si vede rigettare un ricorso in cassazione, od un appello non tributario — v. art. 13, comma 1-*quater*, D.P.R. n. 115/2002).

(14) Per una descrizione più dettagliata dei meccanismi premiali previsti, anteriormente alla *novella* della Legge di Stabilità 2015, v. PIZZONIA, *cit.*, p. 80 e ss.

472/1997 (15), pur mantenendo l'impianto normativo previgente,

(15) L'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, come novellato dalla Legge di Stabilità 2015, è così formulato (enfasi sulle parti aggiunte): *1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:*

a) *ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;*
(13)

((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 se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

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

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

((1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

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

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

presenta rilevanti novità rispetto al passato, incidenti su tutti i requisiti, appena qui sopra elencati (16).

Ed infatti, sul piano della *generalità*, anche se l'istituto rimane di portata generale, è stato precisato che proprio alcune delle modifiche introdotte, ed in particolare quelle relative al c.d. ravvedimento *biennale* e *ultrabiennale* (17), si applicano solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Uguale limitazione è prevista relativamente alla possibilità di definire le violazioni emerse a seguito di attività di controllo (18).

3.1. *Il carattere premiale.*

Qualche osservazione in più merita l'analisi sul carattere *premierale* dell'istituto; questo viene nella sostanza rafforzato e maggiormente

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

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

4. (ABROGATO)

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

(16) Prime isolate interpretazioni ufficiali sul nuovo Ravvedimento si possono trovare nella Circolare Ag. E. 19 febbraio 2015, n. 6/E (Telefisco) sotto forma di risposta a quesiti (v. par. 10). Tra i primi commenti, oltre i riferimenti già citati, v. FANELLI, *Il ravvedimento cambia pelle*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 424; LOVECCHIO, *Ravvedimento operoso: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, 2015, p. 1249. V. anche Circolare Ag. E 9 giugno 2015, n. 23/E; Circolare Assonime 11 maggio 2015, n. 15.

(17) V. art. 13, comma 1, lett. *b-bis* e *b-ter*.

(18) V. art. 13, comma 1-*ter*. La relazione parlamentare (A.C. 2679) non spiega le ragioni di queste limitazioni, forse dovuta al fatto che, generalmente, nel caso di tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, non si pongono in essere accessi, ispezioni e verifiche. A ciò va aggiunto che gli istituti, soppressi proprio per effetto delle modifiche al Ravvedimento, della definizione dei Processi verbali di constatazione e della adesione agli inviti al contraddittorio si applicavano solo al comparto delle imposte dirette e sul valore aggiunto. Profili di incostituzionalità *in parte qua* sono paventati nella Circolare della Fondazione Dottori Commercialisti del 15 aprile 2015. La limitazione ai soli tributi gestiti dall'Agenzia trova probabilmente spiegazione nel collegamento — ora nella Legge di Stabilità — tra comunicazione rafforzata contribuente/Agenzia e nuovo ravvedimento. Nella misura in cui la comunicazione promana dall'Agenzia, anche l'estensione del ravvedimento viene limitata ai tributi gestiti dall'Agenzia. Ciò posto, c'è da chiedersi perché limitare tutto questo ai rapporti con l'Agenzia e non farne piuttosto un *sistema* di portata generale.

articolato, prevedendo riduzioni sanzionatorie da un decimo (19), gradatamente fino a un quinto, con tutte le frazioni intermedie.

Va peraltro notato che è riscontrabile un difetto di coordinamento tra la previsione secondo cui la presentazione di una dichiarazione tardiva entro novanta giorni dalla scadenza comporta una sanzione ridotta ad un decimo (20), mentre la presentazione — sempre entro novanta giorni — di una dichiarazione integrativa (a fronte quindi di una dichiarazione tempestivamente presentata) determina una riduzione della sanzione in ragione di un nono (21). E ciò anche se, oggettivamente considerata, l'omissione della dichiarazione nei termini (pur se regolarizzata entro novanta giorni) pare violazione più grave rispetto alla integrazione (sempre nei novanta giorni) di una dichiarazione tempestivamente presentata.

Altra criticità è data dal mancato coordinamento con la disciplina del cumulo giuridico e della continuazione, che è tale da minare in alcuni casi particolari la stessa convenienza del *nuovo* ravvedimento (22).

Così come nella più limitata versione previgente, l'elemento *premiante* non arriva a prevedere la possibilità di rateazione delle somme dovute a titolo di ravvedimento; e ciò anche se tale possibilità era invece prevista per i *vecchi* istituti della definizione dei PVC e della adesione agli inviti al contraddittorio. Non è da escludere *in parte qua* il rischio di censure di incostituzionalità, nella misura in cui si preclude di fatto l'accesso al *beneficium poenitentiae* ai contribuenti meno abbienti o in crisi di liquidità, che rimangono così esposti alla azione fiscale ordinaria ed ai relativi oneri.

Tuttavia, nulla vieta l'accesso *frazionato* al Ravvedimento, anche approfittando dei più ampi termini consentiti dalle nuove disposizioni. I pagamenti potrebbero essere quindi effettuati in più soluzioni protratte nel tempo, *come se* si trattasse di *più* ravvedimenti successivi. È — evidentemente — questa, una forzatura del dato normativo, che tuttavia non pare compromettere l'accesso ai benefici premiali,

(19) Non va inoltre dimenticato, in quanto già previsto, il c.d. ravvedimento *sprint* dei mancati pagamenti, in ragione di uno 0,2% giornaliero, fino al quattordicesimo giorno di ritardo (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).

(20) V. art. 13, primo comma, lett. c), D.Lgs. n. 472/1997.

(21) V. art. 13, primo comma, lett. a-bis), D.Lgs. n. 472/1997.

(22) Sul punto, v. CARINCI, *Modifiche ...*, cit.; per una analisi nel dettaglio, con esempi numerici, DEOTTO - NATALUTTI, *Questo ravvedimento non s'ha da fare*, in *Il Fisco*, 2015, p. 1122.

anche perché il frazionamento non è indolore, comportando come è ovvio un maggior carico per interessi, oltre che la crescita progressiva delle sanzioni applicabili secondo la scansione temporale prevista dalla legge.

Piuttosto, il rischio che si presenta potrebbe essere quello del sopravvenire di una causa ostativa del ravvedimento, tale da impedire l'accesso ulteriore ai relativi benefici.

3.2. *La spontaneità e la preventività.*

Caratteristica saliente del ravvedimento *prima maniera* era rappresentata dalla *spontaneità* e dalla correlata *preventività*. La funzione *penitenziale* propria dell'istituto veniva in specie rivestita di una aura *auto-riparatoria*, latamente riconducibile ad una dimensione etica.

Il contribuente *diligente* ed *operoso*, pur se esposto all'errore fiscale, poteva ravvedersi *sua sponte*, e dunque *prima* dell'avvio di controlli (23), evidentemente a seguito di una qualche forma di *audit* interno, e non per effetto di questi.

L'obiettivo era chiaramente quello di evitare condotte opportunistiche, se non di vero e proprio *moral hazard*, basate sulla scansione temporale e sulla parzialità dei controlli fiscali. E questo, in coerenza con i principi fondamentali di *collaborazione* e *buona fede*, sanciti nello Statuto del contribuente, rispetto ai quali l'adozione condotte *trasparenti* e *compliant* costituiscono stretti corollari.

Obiettivo, però, nella sostanza mancato, se si considera la vasta casistica di violazioni *pianificate*, sopra tutto nell'ambito della riscossione, per far fronte — nella migliore delle ipotesi — a *deficit* di liquidità, e nella peggiore per realizzare vera e propria evasione.

Di fronte a questi fenomeni ben noti, la reazione dell'ordinamento non si è manifestata secondo indirizzi coerenti, tutt'altro. Dalla nota squadra di calcio singolarmente *premiata* con una lunghissima ratea-

(23) In specie, sotto forma di constatazione di violazioni, inizio di accessi, ispezioni e verifiche, avvio di altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (v. Circ. 10 luglio 1998, n. 180/E). E ciò per “*preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli stessi, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto*” (Circ. n. 180/E, cit.).

zione del proprio debito fiscale (24), alla istituzione di figure criminali *ad hoc* (25), alla altalenante giurisprudenza sull'omesso versamento *di necessità* (26).

La nuova disciplina, sia pure solo per i tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate, supera in parte — e forse con un eccesso di realismo — queste limitazioni, rendendo possibile il ravvedimento sulla base della attività di comunicazione rafforzata prevista dalla Legge di Stabilità, nonché *dopo* l'avvio di controlli, ed addirittura anche dopo la formale *constatazione* di violazioni, ovviamente però con un effetto premiale *ridotto* (27). Nel nuovo contesto, il carattere della spontaneità risulta dunque sensibilmente ridimensionato, e con esso l'imprescindibile collegamento ai principi dello Statuto.

Rimane comunque escluso il ravvedimento a seguito di liquidazione o controllo formale della dichiarazione (anche mediante il c.d. *avviso bonario*) (28), nonché di notifica di atti di liquidazione e accertamento, relativamente alle violazioni in essi contestate. In via interpretativa, è stato ritenuto che costituiscono cause ostative, in quanto assimilabili ad atti impositivi, gli avvisi di recupero di crediti d'imposta e gli atti di irrogazione delle sanzioni (29). Particolare preclusione permane nel caso di formale constatazione di violazioni in

(24) V. Circ. Ag.E. 4 marzo 2005, n. 8/E; Camera Deputati - Interr. e Risp. Parl. n. 5-04130 del 15 marzo 2005; cfr. PESSINA, *La transazione dei tributi iscritti a ruolo: gli aspetti generali*, in *Il Fisco*, 2005, p. I-5460.

(25) V. gli artt. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate), 10-*ter* (omesso versamento di IVA), e 10-*quater* (indebita compensazione), D.Lgs. n. 74/2000, introdotti in due tempi nel 2004 e nel 2006.

(26) *Ex pluribus*, v. Cass. pen., 5 maggio 2015, n. 18501; 19 febbraio 2015, n. 7429; 15 gennaio 2015, n. 1725; 6 febbraio 2014, n. 10813; 15 dicembre 2014, n. 52038; 4 febbraio 2014, n. 5467; SS.UU. 12 settembre 2013, n. 37424, secondo cui “*Non può ... essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*”.

(27) V. art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/1997, dove si prevede la riduzione della sanzione a un quinto, se la regolarizzazione avviene *dopo* la *constatazione* ex art. 24, L. n. 4/1929, e cioè con apposito processo verbale. Ne consegue che, se il contribuente si mette in regola anche *dopo* l'avvio dei controlli, ma *prima* della formalizzazione del PVC, il ravvedimento è possibile, con un *premio* più vantaggioso. In proposito, data la formulazione normativa, si potrebbe ritenere che la semplice prospettazione di una ipotesi di violazione nel verbale *giornaliero* di verifica non costituisca *constatazione*, ex art. 24, L. n. 4/1929. È stato in proposito osservato come questa scelta sia suscettibile di minare la portata dissuasiva dei controlli fiscali (v. GIOVANNINI, *Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente”*, in *Il Fisco*, 2015, p. 315).

(28) Art. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973; art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.

(29) V. Circ. Ag.E. 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.5.

materia di emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali e documenti di trasporto (30), di annotazioni sul registro dei corrispettivi nel caso di mancato funzionamento di misuratori fiscali (31), e di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione di scontrini fiscali (32).

Semberebbero quindi (ancora) escluse da ravvedimento le violazioni relative agli omessi versamenti delle imposte dichiarate. Va tuttavia notato che tale limitazione opera solo se l'omissione viene rilevata e portata a conoscenza del contribuente a seguito di avviso bonario o della successiva iscrizione a ruolo. Non opera invece se l'omesso versamento viene rilevato a seguito ad esempio di un accesso. Non solo, data la prassi di inviare gli avvisi bonari senza poter fornire la prova dell'avvenuta consegna, la capacità di ravvedimento può nei fatti risultare più ampia di quanto possa in astratto sembrare.

Su queste basi, dunque, tutte le violazioni constatabili in sede di accessi, ispezioni e verifiche, e più in generale a seguito di questionari od altre modalità di indagine diventano *ravvedibili* con una riduzione delle sanzioni di almeno un sesto, nonostante il contribuente abbia avuto formale conoscenza dei controlli avviati, fino alla consegna del Processo Verbale di Costatazione. Dopo la consegna del PVC, il ravvedimento è ancora possibile, ma con riduzione a un quinto (33).

In proposito, vale la pena di ricordare che — in fase di controllo — era comunque consentita la definizione agevolata, oltre tutto con una riduzione delle sanzioni pari ad un sesto, oltre alla possibilità di rateazione, dei processi verbali di constatazione e, in via complementare, degli inviti al contraddittorio. Tuttavia, come già cennato, questi strumenti erano assai rigidi nella loro funzione deflativa, ed imponevano la definizione integrale delle contestazioni, laddove invece il *nuovo* ravvedimento consente invece una definizione selettiva (34), lasciando aperta la possibilità di contenzioso sulle contestazioni

(30) V. art. 6, terzo comma, D.Lgs. n. 471/1997.

(31) V. art. 11, terzo comma, D.Lgs. n. 471/1997.

(32) V. art. 11, quinto comma, D.Lgs. n. 471/1997.

(33) Tranne il caso delle violazioni in materia di scontrini, ricevute e misuratori fiscali, di cui agli art. 6, terzo comma, e 11, quinto comma, D.Lgs. n. 471/1997.

(34) In tal caso, è stato specificato che è onere del contribuente comunicare all'Agenzia quali rilievi ha inteso definire (Circ. Ag.E. 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.3). La stessa circolare conferma l'onere, già previsto (Circ. Ag.E. n. 180 e 192/1998) di regolarizzare distintamente le c.d. violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle conseguenti (infedele dichiarazione; omesso versamento); quanto all'omesso versamento, la posizione fiscale è criticabile, dal momento che la particolare sanzione presuppone una imposta dichiarata e non versata, e non opera invece quando l'imposta non viene dichiarata (sul punto, LOVECCHIO, *cit.*; DEOTTO - NATALUTTI, *cit.*).

non definite. Nel *trade off* tra effetto deflativo e incasso tempestivo, il legislatore ha decisamente optato per il *cash* (35).

3.3. *Limiti temporali e gradualità.*

La tendenza all'ampliamento dell'istituto si riflette anche sui limiti temporali all'accesso. Limiti che in precedenza erano circoscritti al massimo al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ed ora si dilatano fino al termine di decadenza dell'azione accertatrice (36).

Questo comporta due inevitabili conseguenze.

Anzi tutto, una salvaguardia in materia di controlli, anche con riferimento ai termini. L'accesso al ravvedimento infatti non preclude “*l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento*” (37).

Inoltre, è stato previsto, nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa, o — dove non prevista — di regolarizzazione di errori ed omissioni, che i termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per eventuali accertamenti decorrono dalla presentazione delle dichiarazioni integrative, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione. La modifica è rilevante, sopra tutto se si considera che — con il *nuovo* ravvedimento allargato — la dichiarazione integrativa assume un ruolo centrale, anche in corso di controlli, quale veicolo per il ravvedimento, così prevalendo sulla meno conveniente acquiescenza (38).

Analoghe previsioni sono stabilite per le imposte di registro, sulle successioni e donazioni, rispetto alle quali i termini decorrono dalla regolarizzazione spontanea di errori od omissioni (39).

(35) Come spiegare, del resto, la mancata possibilità di rateizzare i pagamenti?

(36) È stato in proposito evidenziato, argomentando sulla base della Circ. n. 180/1998, che la previsione di ristretti limiti temporali per l'effettuazione del ravvedimento rispondeva alla esigenza di permettere la regolarizzazione solo delle violazioni meramente colpose, così perseguendo finalità latamente rieducative (cfr. GIOVANNINI, *cit.*).

(37) V. art. 13, comma 1-*quater*, D.Lgs. n. 472/1997.

(38) In questo senso, CARINCI, *Modifiche...*, *cit.* Proprio la riapertura dei termini di accertamento può però costituire un disincentivo al ravvedimento.

(39) V. art. 1, comma 640, L. n. 190/2014. Non è chiaro se questa *riapertura* dei termini si applichi solo nel caso di dichiarazione integrativa *a sfavore*, come lascerebbe intendere il riferimento espresso al solo comma 8 dell'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 (oltre che alla norma sul ravvedimento), ovvero anche nella diversa ipotesi di integrativa *a favore*, *ex* art. 2, comma 8-*bis*, del medesimo D.P.R. n. 322. In proposito, la relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità precisa che la riapertura dei termini si applica “*in tutte le ipotesi di dichiarazione integrativa*”, facendo così propendere per una

Una ulteriore conseguenza attiene alla gradualità del *premio* da ravvedimento. L'ampliamento rilevante del particolare istituto ha infatti comportato una revisione della scala graduale del beneficio sanzionatorio, che viene perciò conformata alla più articolata scansione prevista dalla legge, da una riduzione massima pari a un decimo del minimo, per le regolarizzazioni entro trenta giorni (40), ad una riduzione minima ad un sesto del minimo, per i ravvedimenti ultra-biennali, passando per tutte le frazioni intermedie (41).

4. *Un passo avanti verso la tax compliance?*

Sulla base delle prime osservazioni qui riportate, che *segnale* emerge dal *nuovo* ravvedimento?

Si può vedere un progresso verso un fisco *dal volto civile*, attento e aperto verso il contribuente? O piuttosto, il ritorno a forme consensuali o para-negoziali, aborrite a partire dalla Riforma Reale Visentini del 1972 (42), anche se nei fatti praticate, ma sopra tutto via via rivitalizzate in un contesto strutturato e sistematico in anni più recenti (43)?

interpretazione estensiva. La stessa Agenzia delle Entrate, peraltro, con riferimento alla fattispecie di recupero di componenti reddituali erroneamente rilevati in violazione delle regole sulla competenza ha ritenuto che, nel caso di integrativa *a favore*, decorre da tale dichiarazione un nuovo termine per l'accertamento (Circ. Ag.E. n. 31/E/2013). Tuttavia, tale pronuncia riguarda un caso particolare, in cui viene consentito di correggere errori dichiarativi commessi da soggetti imprenditori anche diversi anni prima. Diverso è il caso della *normale* integrativa *a favore*, cui può accedere la generalità dei contribuenti, che può essere presentata, a differenza di quella *a sfavore*, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Rimane quindi un tempo comunque sufficiente per eventuali controlli, senza necessità di un suo prolungamento. Va inoltre rammentato che, secondo un orientamento giurisprudenziale che pare ormai prevalente, scaduto il termine per l'integrativa *a favore*, è comunque possibile recuperare le imposte indebitamente versate attraverso una ordinaria procedura di rimborso (cfr. di recente, Cass., 27 febbraio 2015, n. 4049).

(40) Si consideri, per completezza, anche il ravvedimento ultra rapido (c.d. *sprint*), per i ritardi nei pagamenti fino a quindici giorni, dove si prevede una sanzione giornaliera in ragione di 0,2% (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997).

(41) Sulle questioni relative alla individuazione del termine *a quo*, a seconda che si tratti — o no — di tributi periodici, v. LOVECCHIO, *cit.*

(42) Sulle vicende degli studi preparatori delle riforme fiscali, v. CIPOLLINA, *Lo "Stato dei lavori" della Commissione Cosciani, cinquant'anni dopo: osservazioni sugli studi per la riforma del sistema fiscale*, in questa *Rivista*, 2014, I, p. 452; v. anche BISES, *La riforma tributaria della Commissione Cosciani: una visione d'insieme*, in questa *Rivista*, 2014, I, p. 425.

(43) Sul tema del rapporto tra autorità e consenso, per tutti, DEL FEDERICO, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell'attuale*

Probabilmente, entrambe le cose. Al di là dei toni inutilmente retorici che si possono leggere nella Legge di Stabilità e nella relazione ufficiale sul nuovo ravvedimento, va visto con favore il tentativo — non del tutto riuscito visto che permangono sfasature — di dare ordine, sistematizzare e razionalizzare l'area dei c.d. istituti *deflativi* (44). Non è un caso se — a proposito della introduzione del reclamo e della mediazione — si è contrapposta all'idea di deflazione del contenzioso, quella di inflazione di procedimenti.

Il fatto che ora si riuniscano, in un istituto di ravvedimento *allargato*, forme di definizione prima diversamente denominate e regolate è certo positivo, come è positivo — oltre che conforme ai principi dello Statuto del contribuente — il tentativo di indurre sempre di più il contribuente a ricontrollare la propria posizione fiscale ed a regolarizzare eventuali anomalie riscontrate.

Rimangono perplessità sulla scelta di allargare l'incentivo alla *compliance* anche alla fase dei controlli.

Non che non sia positiva ogni azione tendente a favorire la regolarizzazione delle violazioni, l'incasso dei tributi dovuti, il ricorso al contenzioso come *extrema ratio*, per i casi più rilevanti in diritto.

Tuttavia, la tendenza deliberata a non pagare confidando nel ravvedimento non viene disincentivata (45), così come potrebbero essere indotte condotte di *azzardo morale* nella applicazione delle regole relative ai vari tributi dovuti in autoliquidazione, scommettendo, prima, sulla *lotteria* dei controlli, e poi su una *negoiazione* più, o meno, palese in sede di contraddittorio endoprocedimentale.

Rischio di *azzardo fiscale* che potrebbe influenzare peraltro anche i verificatori, nella prospettazione di rilievi non sempre, o non del tutto, fondati, per poi negoziare *way out* purificatrici sotto forma di

dibattito tra autorità e consenso, in questa *Rivista*, 2009, I, p. 69 e ss.; MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. trib.*, 4, 2008; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedimentali*, in *Giust. trib.*, 4, 2008; VERSIGLIONE, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001. In diritto amministrativo, per tutti: SCOCA, *Autorità e consenso*, in *Dir. amm.*, 2002, 3, p. 431 e ss.).

(44) Peccato che, a fronte di tale sforzo sistematico, si sia però dato luogo ad una doppia disciplina, distinguendo tra tributi amministrati dalla Agenzia delle Entrate, e tributi amministrati da altri soggetti.

(45) Anzi, l'eccessivo frazionamento del *beneficium poenitentiae* ed il limitato costo marginale del differimento rischia di incentivare condotte dilatorie.

ravvedimento, se possibile anche *prima* della formalizzazione del processo verbale di constatazione (46).

In questi termini, il rischio di aver generato un *cripto-condono*, oltre tutto permanente, non è da trascurare (47), e a ben vedere, si può (*forse*) spiegare in una logica di eterogenesi dei fini: venuta meno — per condizionamento esterno — la valvola del condono *tombale* (48), intuita l'impossibilità di un controllo *capillare* (49), esclusa financo l'ipotesi di un arretramento della pressione fiscale (50), si aprono più o meno consapevolmente, sotto l'ombrello *politically correct* della *compliance* e dell'adempimento collaborativo prossimo venturo (51), ampi spazi per forme di *disclosure* variamente denominate e articolate.

(46) In questo senso, anche CORDEIRO GUERRA, *cit.*

(47) Fortemente critico sull'idea di un *condono permanente*, sull'assenza di un costruito giuridico nelle misure adottate e sulla ideologia del *fisco amico*, GIOVANNINI, *cit.*

(48) V. Corte UE 17 luglio 2008, C-132/06. Al divieto comunitario, si aggiunge il rigetto politico dell'istituto, oggi prevalente.

(49) Dalla lettura della relazione al provvedimento si può evincere come l'obiettivo sia quello di concentrare le risorse “*sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti, che abbiano strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione di frode, o comunque ritenuti maggiormente a rischio*”, per converso lasciando agli altri la possibilità di “*rimediare autonomamente*” ai propri errori.

(50) Al di là dei vincoli di bilancio, e delle ricorrenti promesse, è forte l'impressione di un generale rigetto *culturale*, nelle *élite* dirigenti, dell'idea di un arretramento della pressione fiscale. Sintomatica di questo atteggiamento dell'*establishment* la posizione di CIPOLLETTA, *In Italia paghiamo troppe tasse - Falso!*, Bari, 2014.

(51) V. A.S. XVII leg. n. 163, schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto e nei rapporti tra fisco e contribuente, art. 3 ss., istitutivo di un discutibile regime di c.d. *adempimento collaborativo*.