

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 5/2015
del 19 febbraio 2015

NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

In questa Circolare

1. **Disciplina previgente**
2. **Novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2015**
3. **Finalità dell'intervento legislativo**
4. **Condono «continuato»**
5. **Convenienza dell'istituto**
6. **Considerazioni conclusive**

La Legge di Stabilità 2015 ha profondamente modificato l'istituto del **ravvedimento operoso** (art. 13, D.Lgs. 472/1997), abrogando i **limiti temporali** e le **cause ostative** previgenti, ed ha rimodulato l'effetto premiale in ordine al momento in cui interviene la sanatoria con la finalità di stimolare la cooperazione tra contribuente ed Amministrazione finanziaria (cd. «*compliance*»). A decorrere **dal 1° gennaio 2015**, il ravvedimento operoso potrà essere effettuato anche dopo che siano stati avviati i controlli nei confronti del contribuente e fino allo spirare del termine di accertamento restando precluso l'accesso all'istituto soltanto dalla **notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione**; l'effetto premiale, poi, è modulato da 1/10 ad 1/5 a seconda del momento in cui è operata la definizione. Le novità hanno però un ambito oggettivo di applicazione limitato perché riguardano **solo i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**. Il Legislatore ha contestualmente abrogato (seppur **dal 2016**) alcuni **istituti deflattivi previgenti** e previsto uno slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento relativo agli elementi «*oggetto di integrazione*». L'intervento legislativo riguarda specificamente i limiti temporali, le cause ostative e l'effetto premiale ma ad essere profondamente incisa dalle novità introdotte è la *ratio* stessa dell'istituto.

1. Disciplina previgente

Il **ravvedimento operoso** è un istituto attraverso il quale il contribuente può sanare violazioni, irregolarità od omissioni tributarie versando l'**imposta** eventualmente dovuta, una **sanzione ridotta** rispetto a quella ordinaria e gli **interessi** conteggiati al tasso legale con maturazione giorno per giorno¹. Nella versione antecedente alla Legge di Stabilità 2015 l'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 subordinava l'accesso all'istituto a determinate condizioni temporali ed all'assenza di specifiche cause ostative. Per poter accedere al ravvedimento operoso, infatti, la regolarizzazione doveva essere effettuata entro il **termine massimo** della presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore. Inoltre, era necessario che la **violazione non** fosse già stata **contestata**, non fossero **iniziati accessi, ispezioni e verifiche** e non fossero iniziate altre attività amministrative di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionario, ecc.) delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, avessero avuto formale conoscenza. L'effetto premiale (*ex* art. 13, co. 1, D.Lgs. 472/1997) era previsto nella misura di:

- **1/10** del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso era eseguito nel **termine di trenta giorni** dalla data della sua commissione (**lett. a**);
- **1/8** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avveniva **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno** nel corso del quale era stata commessa la violazione **ovvero**, quando non era prevista dichiarazione periodica, **entro un anno** dall'omissione o dall'errore (**lett. b**);
- **1/10** del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa veniva presentata con ritardo **non superiore a novanta giorni** ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa veniva presentata con ritardo **non superiore a trenta giorni** (**lett. c**).

Gli aspetti peculiari dell'istituto *ante* novità normativa erano la **spontaneità** del comportamento del trasgressore (o dei soggetti solidalmente obbligati) ed il **ristretto lasso temporale** entro cui la

sanatoria doveva essere operata: la spontaneità del ravvedimento si fondava sulla efficacia dissuasiva dei controlli per evitare che il trasgressore persistesse nella sua posizione di illegalità. L'intervento legislativo ha modificato radicalmente tale impostazione perché:

- ha **eliminato** il requisito della **spontaneità** della regolarizzazione;
- ha **ampliato** il **termine temporale** entro cui la sanatoria può essere operata;
- ha **rimodulato** le **sanzioni**, in funzione del momento in cui interviene il ravvedimento, con un effetto premiale di maggior riduzione quanto più la regolarizzazione è prossima alla commissione della violazione.

Il Legislatore, pertanto, è radicalmente intervenuto sulla sostanza dell'istituto e, qualificando come irrilevanti, per la sua efficacia, le preclusioni temporali ed ostative prima operanti, si è allontanato dall'originaria *ratio* che sorreggeva e giustificava il ravvedimento operoso (ossia il pentimento spontaneo in tempi brevi del trasgressore) per abbracciare un'impostazione che sembrerebbe più «condonistica». Per una compiuta valutazione di tali novità, però, occorre considerare che nella prospettiva del Legislatore, come si vedrà *infra*, la riforma del ravvedimento operoso rappresenta **un potenziamento** dell'istituto ed è strumentale al raggiungimento di una **nuova forma di cooperazione** tra contribuente ed Amministrazione finanziaria («*compliance*») incentrata su nuove e più avanzate forme di comunicazione dirette ad incentivare sempre più l'adempimento spontaneo.

2. Novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2015

Modifiche all'art. 13, D.Lgs. 472/1997 – Limiti temporali e cause ostative

La Legge di Stabilità 2015 (specificamente art. 1, co. 637, L. 23.12.2014, n. 190), ha **modificato** l'istituto del ravvedimento operoso fondamentalmente secondo due direttive intervenendo sui **limiti temporali** e sulle **cause ostative**:

- il ravvedimento operoso può essere effettuato dal contribuente non più entro il termine massimo per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (ovvero entro l'anno dall'omissione o dall'errore ove non sia prevista dichiarazione) bensì entro lo **stesso termine** previsto per l'**effettuazione dei controlli fiscali**;
- il contribuente può «ravvedersi» **a prescindere** dalla circostanza che la **violazione** sia già stata **constatata** ossia anche laddove siano già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Sotto il primo aspetto (limiti temporali), l'intervento legislativo ha riguardato solo le fattispecie previste dalle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997 e quindi i casi di omesso e ritardato pagamento dei tributi e gli errori ed omissioni che determinano l'infedeltà della dichiarazione. Nulla cambia, viceversa, con riguardo alla lett. c) che disciplina il ravvedimento operoso nei casi di ritardata presentazione delle dichiarazioni fiscali; nessuna modifica, inoltre, è stata apportata al cd. «ravvedimento sprint».

Il Legislatore, infatti, ha inserito **quattro nuove fattispecie** di ravvedimento operoso ed ha ampliato lo spettro temporale per accedere all'istituto modulando le sanzioni in relazione al momento in cui la sanatoria è posta in essere:

- la lett. a-*bis*) prevede la riduzione della sanzione ad **1/9** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il novantesimo giorno successivo** al termine per la presentazione

della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;

- la lett. b-bis) prevede la riduzione della sanzione ad **1/7** 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;
- la lett. b-ter) prevede la riduzione delle sanzioni ad **1/6** 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 nel quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, **oltre due anni** dall'omissione o dall'errore;
- la lett. b-quater) prevede la riduzione delle sanzioni ad **1/5** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la consegna del p.v.c.** (a meno che la violazione non consista nella mancata emissione dello scontrino/ricevuta fiscale² ovvero nella omessa installazione del registratore di cassa³).

Con tali disposizioni, in altre parole, vengono eliminati i limiti temporali per accedere al ravvedimento operoso e si introducono nuove ipotesi premiali incentivanti: più rapido è il ravvedimento maggiore è lo sconto sanzionatorio.

Sotto il secondo profilo (cause ostative), per favorire l'accesso all'istituto, il Legislatore ha eliminato la preclusione secondo la quale non era possibile accedere al ravvedimento operoso se la violazione era già stata contestata ovvero se erano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività amministrative di cui il contribuente avesse formale conoscenza. Il nuovo co. 1-ter aggiunto dalla riforma all'art. 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, consente di utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso «*salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni*» ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972: a partire **dal 1° gennaio 2015**, pertanto, l'avvio dei **controlli non** preclude più l'**accesso** all'istituto perché il ravvedimento operoso è inibito **esclusivamente** dalla **notifica** degli **atti di liquidazione** (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni)⁴ e degli **avvisi di accertamento**⁵. L'aspetto peculiare della riforma, pertanto, è certamente il venir meno del requisito della spontaneità del pentimento quale condizione per accedere all'istituto e la conseguente possibilità di operare il ravvedimento anche dopo che siano stati avviati i controlli nei confronti del contribuente ed in costanza di essi (con una riduzione in tal caso della sanzione ad 1/5 del minimo); solo la liquidazione o l'accertamento del maggior tributo precludono la sanatoria delle violazioni commesse.

Ambito oggettivo di applicazione

L'art. 13, D.Lgs. 472/1997 trova automatica applicazione per tutti i tributi ivi compresi i tributi locali; le novità inserite dalla Legge di Stabilità 2015, invece, hanno un ambito di applicazione più **limitato** perché riguardano **esclusivamente** i «*tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*»⁶ restando esclusi dalla nuova disciplina tutti i tributi amministrati da altri enti impositori.

Un'eccezione riguarda la lett. a-bis) che, viceversa, si applica alla generalità di imposte e tasse⁷. La riforma, pertanto, ha eliminato la spontaneità del ravvedimento ed ampliato le fattispecie premiali soltanto per i tributi «principali» mentre per gli altri tributi (imposte doganali, imposte locali, ecc.) le condizioni temporali ed oggettive continuano pienamente ad operare.

Nei confronti dei **tributi «diversi»**, pertanto, le ipotesi di ravvedimento restano quelle **previgenti** (con l'aggiunta della lett. *a-bis*) e con l'ulteriore limitazione che per essi continua ad operare la preclusione dell'avvenuto avvio dei controlli. La previsione di un «doppio» binario non appare, peraltro, suffragata da valide ragioni e potrebbe destare **qualche profilo di costituzionalità** (art. 3, Cost.) quanto alla disparità di trattamento che essa ingenera.

Decorrenza

Le disposizioni inserite dalla novella sono **operative dal 1° gennaio 2015**.

Il Legislatore non ha previsto alcun limite con riguardo alle violazioni che possono usufruire della normativa più favorevole. Le nuove ipotesi di ravvedimento operoso, pertanto, potranno applicarsi a tutte le violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 soddisfano ancora i requisiti per poter accedere al ravvedimento operoso **a prescindere dalla data di commissione**.

Per l'effetto, devono ritenersi incluse nell'ambito applicativo della disposizione **anche le violazioni già contestate** ma non ancora interessate da atti accertativi, liquidatori o da controlli automatizzati⁸. Una conferma in questo senso è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2015⁹.

Proroga dei termini di accertamento e ulteriori controlli

I **vantaggi** derivanti dall'ampliamento delle fattispecie che beneficiano dell'effetto premiale sono bilanciati, sotto il profilo dell'accertamento, dalla **proroga dei termini delle attività di controllo**. L'art. 1, co. 640, Legge di Stabilità 2015 ha, infatti, previsto che, nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore e di ravvedimento operoso, interviene una proroga dei termini di notifica degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento; il principio comune è che tali termini slittano in funzione delle **correzioni apportate** *«limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione»*: i termini in questa prospettiva decorrono nuovamente dalla **presentazione della dichiarazione integrativa a sfavore**¹⁰ (ma) solo con esclusivo riferimento agli elementi oggetto dell'integrazione. Per l'effetto:

- i termini per la **notifica delle cartelle di pagamento** relative all'attività di **liquidazione** (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero quarto se si tratta di indennità di fine rapporto e prestazioni in forma di capitale) e di **controllo formale** (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) concernenti le dichiarazioni integrative presentate per correggere errori ed omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, **decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni**;
- i termini per l'**accertamento** (31 dicembre quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) **decorrono dalla** presentazione della **dichiarazione integrativa**, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.

Anche per l'imposta di **registro** (art. 76, D.P.R. 131/1986) e per le imposte di **successione e donazione** (art. 27, D.Lgs. 346/1990) i termini decorrono dalla **regolarizzazione spontanea** degli errori od omissioni. In ogni caso, *«il pagamento e la regolarizzazione (...) non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento»*: tale principio rappresenta la naturale conseguenza dell'allungamento del periodo accertativo e, nel caso di regolazione nel corso di una ispezione generale, della circostanza che l'inizio del controllo non è più ostativa all'accesso all'istituto.

Abrogazione degli istituti deflativi del contenzioso

La Legge di Stabilità 2015, contestualmente all'introduzione delle nuove ipotesi di ravvedimento operoso, ha **riorganizzato** e **razionalizzato** gli **strumenti deflativi** del contenzioso tributario abrogando l'adesione agli inviti a comparire¹¹, l'adesione ai processi verbali di constatazione¹² e l'acquiescenza agli avvisi di accertamento e di liquidazione non preceduti da invito a comparire¹³. I nuovi tratti del ravvedimento operoso, infatti, rendono l'istituto sovrapponibile alle predette forme di definizione per le quali è, pertanto, disposta l'abrogazione: l'abrogazione degli istituti deflativi è, però, prevista **dal 1° gennaio 2016**. In altre parole, mentre la nuova disciplina del ravvedimento operoso è immediatamente applicabile, viceversa, l'abrogazione degli istituti deflativi è differita al 2016: ciò significa che per tutto il **2015**, il **nuovo** strumento del **ravvedimento operoso** sarà **utilizzabile unitamente** a quegli istituti con l'effetto di attribuire al contribuente un'ampia scelta di strumenti per regolarizzare la propria posizione. Un'interessante valutazione di convenienza, in particolare, si porrà al **trasgressore** che sia stato destinatario di un'attività di controllo sfociata nella **consegna del p.v.c.**: egli potrà valutare se procedere **con l'adesione al p.v.c.** beneficiando di sanzioni ridotte **ad 1/6** di quelle minime o, viceversa, accedere al **ravvedimento operoso** con un effetto premiale **di 1/5**. Il ravvedimento operoso è soltanto apparentemente meno conveniente perché, mentre la definizione del p.v.c. impone che l'adesione riguardi il suo integrale contenuto, viceversa con il ravvedimento operoso è possibile scegliere quali violazioni regolarizzare: il vantaggio derivante dal pagamento della sanzione ridotta ad 1/6 (piuttosto che ad 1/5), pertanto, ben potrebbe essere annullato dall'obbligo di dover definire anche violazioni ritenute infondate. È quindi prevedibile che dal 1° gennaio 2015 l'istituto dell'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio e del p.v.c. saranno poco utilizzati considerata l'opportunità e convenienza di utilizzare il più flessibile ravvedimento operoso che consente una definizione selettiva e mirata.

Nella valutazione di convenienza, peraltro, il trasgressore dovrà altresì valutare che il ravvedimento operoso (a differenza degli istituti deflativi):

- **non** consente di **rateizzare** gli importi da versare;
- **non** preclude (eventuali successivi) **accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di controllo ed accertamento;
- (in caso di presentazione di dichiarazione integrativa) i **termini** per l'**accertamento** e per la **notifica** della cartella di pagamento decorreranno dalla **data di presentazione** della **dichiarazione integrativa** (sia pure limitatamente «agli elementi oggetto di integrazione»).

3. Finalità dell'intervento legislativo

Le modifiche apportate soltanto apparentemente sono incentrate sulla modulazione delle sanzioni perché realizzano, in realtà, **una riforma più sistematica dell'istituto**. Nel ravvedimento operoso, infatti, rientrano ora una serie diverse di fattispecie in cui l'effetto premiale prescinde dal fatto che il comportamento sia frutto di una spontanea volontà di regolarizzazione; infatti, l'effetto premiale spetta anche a quel soggetto che decida di «ravvedersi», procedendo al pagamento del tributo ed alla sanzione in misura ridotta, (soltanto) **dopo l'inizio di un controllo e prima della formulazione di un p.v.c.** o addirittura (soltanto) dopo la consegna del p.v.c.. In realtà, da quanto affermato nella Relazione governativa di accompagnamento, la nuova fisionomia del ravvedimento operoso, oggettivamente imperniata sull'effettivo adempimento a prescindere dalla sua spontaneità, è «strumentale» alla finalità di **introdurre e promuovere** nel sistema tributario **un diverso rapporto di cooperazione** tra contribuente ed Amministrazione finanziaria («*compliance*»).

Nei co. 634-636 dell'art. 1, Legge di Stabilità 2015, infatti, è previsto che l'Erario dovrà accordare al contribuente la possibilità di verificare le informazioni in suo possesso che lo riguardano e ciò per

consentirgli di evitare errori ed omissioni sia di rimediare autonomamente a quelli già commessi: è prevista, infatti, l'introduzione di «*nuove e più avanzate forme di comunicazione tra contribuente e l'amministrazione fiscale*» (che dovrebbero consistere nell'invio di comunicazioni al contribuente interessato) aventi ad oggetto eventuali anomalie risultanti dalle banche dati del Fisco. Tali comunicazioni sono finalizzate ad incentivare l'adempimento del contribuente e porlo nelle condizioni di regolarizzare la sua posizione¹⁴: ebbene, esattamente in questa prospettiva, è stato previsto l'**ampliamento** del **termine** per effettuare il ravvedimento operoso.

Nel disegno del Legislatore, in pratica, i contribuenti dovrebbero essere **preventivamente informati** degli elementi in possesso dell'Agenzia delle Entrate che potrebbero indirizzare contestazioni nei loro confronti¹⁵; essi sarebbero così indotti a regolarizzare autonomamente la propria posizione per fruire degli sconti fiscali previsti in caso di ravvedimento spontaneo: per tale ragione è prevista la possibilità di accedere al ravvedimento operoso **senza limitazioni temporali** sino al termine di prescrizione degli accertamenti¹⁶. Il termine per il ravvedimento operoso, infatti, nella disciplina previgente era eccessivamente stringato: se si pensa al tempo necessario per acquisire le informazioni destinate ad alimentare le banche dati del Fisco e per spedire le comunicazioni suddette, la sollecitazione ai contribuenti sarebbe rimasta compressa nello spazio temporale irrazionalmente breve per l'effettuazione del ravvedimento; tanto più che il contribuente, dopo aver ricevuto la comunicazione, ha comunque bisogno di tempo per decidere se e come «ravvedersi». L'ampliamento del termine, pertanto, è diretto a «*stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili*»¹⁷.

4. Condono «continuato»

L'ampliamento del termine, pertanto, rispecchia l'esigenza di sfruttare pienamente il lasso di tempo che intercorre tra la **presentazione** della **dichiarazione tributaria** e lo **scadere** dei **termini** per l'**accertamento**. Meno comprensibile e maggiori perplessità desta, viceversa, l'abrogazione della condizione oggettiva rappresentata dall'inizio dei controlli ossia il presupposto su cui si reggeva tutto l'impianto del ravvedimento *ante* nuova normativa: tale istituto, infatti, dovrebbe essere per sua natura spontaneo e, viceversa, prevederne la fruibilità (anche) dopo che sono iniziati i controlli fiscali potrebbe trasformarlo in una sorta di «**condono permanente**». La previgente causa ostativa serviva, infatti, a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli ed evitare, cioè, che il trasgressore persistesse nella sua posizione di illegalità con la riserva mentale di sanare le violazioni soltanto una volta scoperto; con la nuova disciplina, invece, il trasgressore non è incentivato a «ravvedersi» spontaneamente perché l'attendere l'inizio dei controlli per ravvedersi determina un aggravio sanzionatorio che è veramente minimo (si passa, infatti, da 1/6 ad 1/5): per il trasgressore potrebbe, allora, essere più conveniente attendere di essere scoperto piuttosto che pentirsi autonomamente. Non sembra esserci, in altre parole, proporzione tra il **costo sanzionatorio** del ravvedimento anteriore al controllo ed alla scoperta della violazione rispetto al costo sanzionatorio dopo che la violazione è stata individuata: considerata la possibilità di non essere «scoperti» infatti, appare molto più conveniente attendere e vedere se si viene assoggettati a controllo piuttosto che ravvedersi *ex ante*.

Anche il ravvedimento operoso dopo che i controlli sono stati avviati, peraltro, risulta un istituto con un limitato *appeal*: è, infatti, prevedibile che il trasgressore, una volta che siano già stati avviati i controlli nei suoi confronti, attenda l'esito della verifica e la consegna del p.v.c. per vedere se le violazioni commesse siano state effettivamente constatate piuttosto che «**autodenunciarsi**» prima che esse siano state rilevate; e ciò tanto più per le violazioni per le quali sussistano margini di contestabilità del rilievo fiscale. Sotto questo profilo, peraltro, la parcellizzazione delle frazioni ed il frazionamento esasperato delle sanzioni (1/9, 1/8, 1/7, 1/6, 1/5) fino al termine di decadenza del potere di controllo potrebbero realizzare **un effetto contrario alle finalità** che la norma intende

perseguire: il fatto che il ravvedimento sia consentito entro gli ordinari termini di decadenza ed il fatto che la sanzione, determinata in frazione, aumenti con l'approssimarsi di quella scadenza infatti potrebbe **scoraggiare** piuttosto che **incentivare** il **pentimento** del trasgressore. La possibilità di essere scoperti diminuisce col passare del tempo e ciò potrebbe ben indurre a non rivelare spontaneamente la violazione; tanto più che l'effetto premiale è praticamente identico, come detto, sia che il pentimento avvenga prima o dopo essere stati scoperti. In questa prospettiva, la nuova fisionomia del ravvedimento avvicina l'istituto ad una forma di «condono permanente» perché viene attribuita al contribuente la possibilità di **sanare** le **violazioni** commesse **anche dopo** che esse sono già state **scoperte** (e con l'unico limite della notifica di atti di accertamento o di liquidazione). La riforma, pertanto, sembrerebbe aver trasformato il ravvedimento operoso **da istituto spontaneo e limitato nel tempo** ad una sorta di **condono permanente** ove è sempre data al contribuente la possibilità di pentirsi.

5. Convenienza dell'istituto

La circostanza che il contribuente possa scegliere, anche in relazione alla **valutazione** del **rischio di essere scoperto**, il momento in cui definire la violazione commessa e possa accedere ad uno sconto premiale che è maggiore quanto prima intervenga la regolarizzazione rappresenta certamente l'aspetto di maggiore appetibilità. Tale appetibilità è ulteriormente rinvigorita dagli effetti che il ravvedimento operoso potrebbe, nell'immediato futuro, realizzare in **ambito penale**. Allo stato attuale, infatti, l'accesso al ravvedimento operoso consente di ottenere i benefici previsti dall'art. 13, D.Lgs. 74/2000 ossia la **riduzione** della **pena** di **1/3** nonché la **sterilizzazione** delle **pene accessorie**¹⁸. Nelle linee guida di riforma del sistema penal-tributario, viceversa, il pagamento del tributo e delle sanzioni (anche in via ridotta) assurge a **causa di estinzione** (di alcuni reati) e rende perciò certamente ancor più incentivante la regolarizzazione della violazione¹⁹. La novità, se confermata, sarà certamente positiva poiché potrà incentivare il pagamento delle imposte contestate: con il nuovo ravvedimento, infatti, a differenza degli attuali strumenti deflativi (adesione al p.v.c. o all'accertamento), che impongono la definizione di tutti i rilievi contenuti nell'atto, si potrà decidere di ravvedersi e di pagare, quindi, **solo quei rilievi costituenti reato** beneficiando così dell'estinzione della pena o dell'attenuante sino alla metà. A ciò aggiungasi che, secondo la giurisprudenza penale più recente, il ravvedimento del contribuente **preclude il sequestro preventivo** e, dunque, la successiva **confisca** per equivalente²⁰.

Un aspetto che, viceversa, potrebbe rappresentare un forte ostacolo al ravvedimento operoso, specificamente in una situazione di difficoltà monetaria come quella attuale, è la circostanza che l'importo oggetto di definizione **non** possa essere **rateizzato**. Il ravvedimento operoso, infatti, a differenza degli altri istituti deflativi che accordano al contribuente la possibilità di versamento dilazionato²¹ non prevede tale possibilità implicando quindi il contestuale ed integrale pagamento di tributi, interessi e sanzioni: l'impossibilità di accedere al beneficio della rateazione pertanto potrebbe essere un ostacolo alla fruizione dello strumento nella misura in cui il contribuente non disponendo immediatamente della liquidità necessaria preferisca non ravvedersi²². Una soluzione alternativa, peraltro, potrebbe essere quella di effettuare **più ravvedimenti parziali successivi** e corrispondere di volta in volta interessi e sanzioni commisurati alla parte del debito di imposta versato tardivamente. In altre parole, si procede volta per volta ad operare il ravvedimento soltanto in riferimento ad una parte dell'imposta, versare le sanzioni ridotte in ragione del momento in cui si effettua il pagamento e corrispondere gli interessi dovuti sino alla data del versamento: così facendo il contribuente ha la possibilità di programmare **autonomamente** una sorta di **piano di rientro** (che non è necessariamente più gravoso di una normale rateizzazione)²³. Nella valutazione di convenienza, poi, non ci si deve anche sotto altro profilo limitare a considerare la sola riduzione quantitativa. Il ravvedimento operoso, infatti, **non** ammette l'applicazione del **cumulo giuridico** delle sanzioni (in questo senso CC.MM. 98/2000 e 28/E/2001) ma obbliga il contribuente a

regolarizzare, una per una, ogni singola violazione commessa: pertanto, la convenienza del ravvedimento operoso, quando le **violazioni** interessano **più annualità** e **più tributi**, deve essere valutata considerando altresì il principio dell'applicazione della sanzione unica in presenza di concorso e di continuazione.²⁴

Un ulteriore aspetto che potrebbe in certa misura limitare l'accesso all'istituto è la previsione dello **slittamento** dei **termini** per l'Amministrazione finanziaria per l'effettuazione dei controlli.

Lo slittamento dei termini appare certamente in linea con l'esigenza di garantire all'Amministrazione finanziaria il termine ordinario per il controllo del nuovo imponibile palesato dal contribuente a partire dal momento in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Ciò che però desta perplessità è il fatto che **non** sia stato adeguatamente **specificato** quali siano gli **esatti confini** degli «*elementi oggetto di integrazione*» in relazione ai quali ricominciano a decorrere i termini per l'accertamento e non è, pertanto, chiaro allo stato secondo quale criterio **eventuali rettifiche successive** dell'Agenzia delle Entrate (operate fuori dal termine ordinario decorrente dalla dichiarazione originaria ma entro quello nuovo decorrente dal ravvedimento) potranno o meno essere considerate relative all'importo oggetto di ravvedimento. Il rischio concreto è che la proroga del termine a favore dell'Agenzia delle Entrate si trasformi in determinati casi (si pensi al ravvedimento operoso intervenuto a seguito della consegna di un p.v.c.) in una vera e propria **proroga generale** del potere di accertamento.

Sul significato del termine «elementi» si è ritenuto che esso debba necessariamente riferirsi alle singole variazioni apportate nella dichiarazione integrativa e non all'elemento cui la variazione appartiene²⁵. La proroga dei termini non sembra, pertanto, particolarmente incentivante per il contribuente il quale utilizzando la dichiarazione integrativa a sfavore si troverà non solo a versare le maggiori imposte e le sanzioni (seppure ridotte con il ravvedimento) ma resterà esposto al rischio concreto di una nuova verifica da parte dell'Erario.

Un ulteriore aspetto di criticità è il **(mancato) coordinamento** tra la riduzione ad 1/9 prevista dalla lett. a-bis) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997 e quella ad 1/8 prevista dalla lett. b) del medesimo art. 13. La lett. a-bis), infatti, nel prevedere la riduzione ad 1/9 fa decorrere i 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o (se questa non sussiste) dal momento in cui è commessa la violazione: ciò comporta una conseguenza illogica perché il trattamento sanzionatorio nei casi di ravvedimento operoso effettuato dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione sarebbe più favorevole (1/9) rispetto al ravvedimento operoso effettuato entro il medesimo termine di presentazione della dichiarazione per il quale la lett. b) del citato art. 13 continua invece a prevedere la riduzione ad 1/8. Tale (mancato) coordinamento premierebbe le **regolarizzazioni tardive** rispetto alla scadenza dell'obbligo dichiarativo rispetto alle altre e, più specificamente, renderebbe poco convenienti e, di fatto, tralasciati i ravvedimenti operosi effettuati **prima** della **scadenza del termine** per la presentazione delle dichiarazioni tributarie. Una soluzione interpretativa potrebbe essere quella di tralasciare l'inciso contenuto nella lett. a-bis) «*ovvero quando non è prevista una dichiarazione periodica*» e conteggiare in ogni caso i 90 giorni dal momento in cui la violazione è commessa (a prescindere quindi dal termine per la presentazione della dichiarazione).

Da ultimo, un ulteriore profilo di criticità è la circostanza che le nuove fattispecie di ravvedimento concernono **esclusivamente** i **tributi amministrati** dall'**Agenzia delle Entrate**: ciò, infatti, determina una situazione di **disparità** tra tributi non facilmente giustificabile sotto un profilo costituzionale. Allo stato attuale, chi volesse sanare una violazione in termini di imposte dirette potrebbe accedere al beneficio premiale anche se è stato già «scoperto» laddove, viceversa, chi

intendesse regolarizzare una violazione relativa ad altro comparto impositivo non potrebbe accedere all'istituto se non spontaneamente.

Nel corso di Telefisco 2015 l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** la possibilità di accedere al ravvedimento operoso per rimediare ad errori od omissioni commesse dai sostituti di imposta nella compilazione dei modelli relativi alla **Certificazione Unica**: i sostituti potranno pertanto ovviare alle eventuali violazioni, senza incorrere in sanzioni, soltanto nel caso in cui trasmettano una **nuova certificazione** entro i 5 giorni successivi alla scadenza ordinaria.

6. Considerazioni conclusive

In definitiva, la novella ha radicalmente modificato l'istituto intervenendo sui suoi aspetti peculiari e distintivi; la finalità è certamente quella di incentivare sempre più l'accesso al ravvedimento operoso eliminando quelle barriere che finora ne hanno limitato l'applicazione. La nuova fisionomia che emerge dalla novella, però, avvicina l'istituto ad una forma di **condono** «**permanente**» e presenta ancora qualche punto di **incertezza applicativa** che sarebbe opportuno definire il prima possibile.

Fattispecie di ravvedimento operoso dopo la Legge di Stabilità 2015

Tipologia di violazione	Termine per la regolarizzazione	Sanzione
Omesso/insufficiente versamento del tributo	Entro 14 giorni dal termine per il versamento	0,20% per ogni giorno di ritardo entro i 14 gg. successivi alla scadenza Per tutti i tributi
	Tra il 15° ed il 30° giorno dalla scadenza	Sanzione a 1/10 del minimo (3,00%) Per tutti i tributi
Errori od omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento dei tributi	Entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 gg. dall'omissione o dall'errore	Sanzione a 1/9 del minimo (3,33%) Per tutti i tributi
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	Sanzione a 1/8 del minimo (3,75%) Per tutti i tributi
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, entro un anno dall'omissione o dall'errore, oppure quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	Sanzione a 1/7 del minimo (4,29%) Solo per i « <i>tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate</i> »

	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, entro un anno dall'omissione o dall'errore, oppure quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	Sanzione a 1/6 del minimo (5,00%) Solo per i « <i>tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate</i> »
	Dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'art. 24, L. 4/1929) salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione di apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale	Sanzione a 1/5 del minimo (6,00%) Solo per i « <i>tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate</i> »
Omissione della presentazione della dichiarazione se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	Entro 90 gg. dalla data di scadenza per la presentazione della dichiarazione	Sanzione a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 gg. Per tutti i tributi

NOTE:

1 Gli interessi legali fissati nella misura dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2014 sono stati ridotti dal D.M. 11.12.2014 allo 0,50% annuo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

2 Ex art. 6, co. 3, D.Lgs. 471/1997.

3 Ex art. 11, co. 5, D.Lgs. 471/1997.

4 La preclusione è tuttavia legata alle comunicazioni recanti somme dovute: viceversa, è verosimile ritenere che la mera richiesta di documentazione in caso di controllo formale non sia ostativa al ravvedimento operoso. Nel corso di Telefisco 2015 l'Agenzia delle Entrate, confermando la C.M. 18/E/2011 ha escluso la possibilità di accedere al ravvedimento ove sia già stato notificato un avviso bonario ferma la possibilità, anche in tal caso, di sanare altre violazioni che non gli siano state contestate con la comunicazione di irregolarità.

5 Nel corso di Telefisco 2015 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono atti comunque preclusivi anche gli avvisi di recupero di crediti di imposta sia gli avvisi di irrogazione sanzioni perché rappresentano atti, per loro natura, autoritativi impositivi.

6 Art. 13, co. 1-bis e co. 1-ter, D.Lgs. 472/1997.

7 La lett. a-bis) è pertanto applicabile anche ai tributi comunali. La recente circolare Ifel del 19 gennaio 2015 ha chiarito che la dichiarazione Imu e la dichiarazione Tasi non possono considerarsi dichiarazioni «periodiche» ma soltanto «episodiche»: la citata lett. a-bis), quindi, troverebbe

applicazione unicamente con riferimento al termine dei 90 giorni decorrenti dal momento della scadenza di pagamento del tributo (e non dal momento della presentazione della dichiarazione).

8 Ad esempio una violazione commessa nel corso del 2013 il cui termine di regolarizzazione è scaduto il 30 settembre 2014 tornerà ad essere ravvedibile entro il 30 settembre 2015 con la sanzione ad 1/7.

9 Il quesito posto atteneva all'ipotesi in cui al 1° gennaio 2015 sia già stata constatata una violazione (ad esempio mediante emissione di p.v.c.) ma non siano stati notificati atti accertativi, liquidatori o cartelle di pagamento: ebbene, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che in questo caso è possibile accedere al «nuovo» ravvedimento operoso nel rispetto del principio di legalità di cui all'art. 3, D.Lgs. 472/1997.

10 Il Legislatore si riferisce espressamente alla dichiarazione integrativa a sfavore senza nulla prevedere in ordine alla dichiarazione integrativa a favore. Sul tema si veda la C.M. 31/E/2013.

11 Artt. 5, co. 1-*bis* e 1- *quinquies*, e 11, co. 1-*bis*, D.Lgs. 218/1997.

12 Art. 5-*bis*, D.Lgs. 218/1997.

13 Art. 15, co. 2-*bis*, D.Lgs. 218/1997.

14 Nella Relazione illustrativa al disegno di Legge di Stabilità 2015 è, infatti, espressamente previsto che tali forme di comunicazione «*anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali*» sono «mirate a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili».

15 L'art. 1, co. 636, Legge di Stabilità 2015 rinvia ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione delle modalità con cui gli elementi e le informazioni predette saranno messi a disposizione; tale provvedimento dovrà indicare le fonti informative, la tipologia di informazioni da mettere a disposizione, le modalità anche telematiche di comunicazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria, i livelli di assistenza ed i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi.

16 Sotto questo profilo, la revisione del ravvedimento operoso rappresenta una prima anticipazione dell'attuazione della delega fiscale (L. 3/2014) nella parte relativa alla revisione dell'apparato sanzionatorio e degli strumenti per incentivare la *compliance*.

17 Relazione illustrativa al disegno di Legge di Stabilità 2015.

18 Il pagamento delle imposte e delle sanzioni (anche in misura ridotta) deve però essere operato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

19 Nell'ultima bozza del decreto attuativo della delega fiscale approvata lo scorso 24.12.2014 dal Consiglio dei Ministri (attualmente sospesa ed il cui esame fissato per il 20.2.2015 è stato prorogato allo stato senza data) è, infatti, stato previsto che l'integrale pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado dovrebbe comportare l'estinzione dei reati di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento delle ritenute e dell'Iva; per gli altri delitti, invece, il pagamento in sede tributaria consentirà di abbattere le pene fino alla metà.

20 Con il versamento dell'imposta evasa, infatti, viene meno lo scopo principale della confisca (Cass. pen. 46726/2012; 45189/2013).

21 8 o 12 rate trimestrali a seconda che l'importo da corrispondere sia, rispettivamente, inferiore o superiore a 50.000,00 euro.

22 Le ragioni per cui la rateazione è preclusa nel ravvedimento sono risalenti ed esplicitate sin dalla C.M. 192/1998: si verificherebbe, secondo la prassi ministeriale, un doppio illegittimo beneficio per il contribuente ossia quello di versare l'imposta successivamente al termine di scadenza nonché quello di pagare le sanzioni in misura ridotta.

23 Questa soluzione alternativa già riportata nella R.M. 67/E/2011, nonostante sia stata formulata per il vecchio ravvedimento, ben potrebbe applicarsi anche al nuovo istituto.

24 Nella valutazione se convenga effettuare il ravvedimento operoso occorre considerare che, se le violazioni sono state commesse per più anni e riguardano più tributi, il cumulo giuridico potrebbe certamente essere meno oneroso.

25 Se il contribuente nel 2015 decide di integrare la dichiarazione relativa al 2012 (presentata nel 2013) per eliminare un costo erroneamente dedotto, il termine quadriennale per il controllo generalizzato dell'Unico resta il 31 dicembre 2017 e, viceversa, solo il potere di rettificare il costo per cui si è usufruito della integrativa si rigenera dal 2015 e scade il 31 dicembre 2019.

Studio Molteni