

**IL NUOVO
RAVVEDIMENTO
OPEROSO**

Circolare del 15 aprile 2015

F

N

C

ABSTRACT

Nel quadro delle norme introdotte dalla legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2015) per semplificare il rapporto tra Fisco e contribuenti con l'obiettivo di incentivare la "compliance fiscale", va sicuramente annoverato il comma 637 che ha previsto un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per l'applicazione del c.d. ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97.

L'intervento operato dalla novella legislativa agisce su diversi piani consentendo al contribuente di regolare le sanzioni in funzione del momento in cui interviene il ravvedimento, prevedendo maggiori riduzioni quanto più la regolarizzazione è prossima alla commissione della violazione, nonché, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, sino alla notifica di atti di liquidazione o di accertamento, di poter accedere alla regolarizzazione spontanea delle omissioni e/o violazioni commesse a prescindere dalla circostanza che la violazione sia stata già constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Con la presente circolare si intendono offrire delle prime indicazioni operative in merito alla corretta applicazione delle novità legislative anche in materia di tributi comunali, tenendo conto di quelle fornite dalla prassi amministrativa con la circolare 19 febbraio 2015, n. 6/E e dall'IFEL con la nota 19 gennaio 2015. Il lavoro è, poi, completato dall'illustrazione dei limiti entro cui l'Agenzia delle Entrate ritiene ammissibile il frazionamento dei versamenti relativi al ravvedimento operoso e in che misura e a quali condizioni è possibile avvalersi del ravvedimento c.d. "parziale", evidenziando a quest'ultimo riguardo alcuni profili di criticità che derivano dall'interpretazione della stessa prassi amministrativa.

ABSTRACT

LATEST DEVELOPMENTS ON VOLUNTARY DISCLOSURE

Within the framework provided for by Stability Law 2015 (L. n. 190/2015) aiming at simplifying the relationship between the Public Treasury and taxpayers and enhancing tax compliance, paragraph 637 provides a significant extension of the conditions and deadlines for the application of the voluntary disclosure, regulated in art. 13 of Decreto Legislativo n. 472/97.

The new rules operate at various levels: taxpayers are allowed to settle the sanctions based on when the voluntary disclosure occurs, i.e. the closer the settlement is to the violation committed, the larger is the reduction granted. Furthermore, as to taxes administered by the Italian Revenue Agency, the new rules allow - as long as the acts of liquidation or tax assessment are not notified - for the voluntary settlement of the omissions and/or violations committed, notwithstanding any report of verification received or any ongoing accesses, inspections, or other verifications the taxpayer has been formally made aware of.

This circular letter is intended to provide guidance for a proper application of the new rules, also for what concerns local taxes, taking into account the indications provided by administrative practice with the circular letter n. 6/E of 19 February 2015, and by IFEL with the Note 19 January 2015. The document is integrated with a description of the limitations under which the Revenue Agency admits the splitting of payments related to the voluntary disclosure, as well as the extent of, and conditions for, the so called "partial" voluntary disclosure, stressing some criticalities arising from the interpretation of the administrative practice.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Termini e riduzioni sanzionatorie del “nuovo” ravvedimento. – 3. Le cause ostative. – 4. Entrata in vigore. – 5. Il ravvedimento “frazionato”. – 6. Il ravvedimento parziale. – 7. Il ravvedimento operoso per i tributi locali. – 8. Il ravvedimento “intermedio” di cui alla lettera *a-bis*) dell’art. 13, comma 1, d.lgs. N. 472/1997. – 9. Il ravvedimento *post* constatazione delle violazioni. – 10. Alcuni profili critici del “nuovo” ravvedimento.

1. Premessa

Nel quadro delle norme introdotte dalla legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) per migliorare il rapporto Fisco contribuente con l’obiettivo di incentivare la “*compliance* fiscale” va sicuramente annoverato il comma 637 dell’art.1 che ha operato un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per l’applicazione del c.d. *ravvedimento operoso*, disciplinato dall’art. 13 del D.Lgs. n. 472/97¹.

Quest’ultimo articolo disciplina l’istituto del ravvedimento che consente all’autore (ed ai soggetti solidalmente obbligati) di omissioni o di irregolarità, commesse nell’applicazione di disposizioni tributarie, di rimediarsi spontaneamente fruendo in tal modo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative irrogabili. Affinché il ravvedimento espliciti l’effetto di regolarizzare la violazione è necessario che, entro determinati limiti temporali, il contribuente (o il sostituto d’imposta) effettui il versamento delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni previste per la specifica violazione e dei relativi interessi legali, nonché presenti la dichiarazione ove fosse stata omessa o invii un’eventuale dichiarazione sostitutiva di quella precedentemente presentata.

L’obiettivo della modifica operata è quello di consentire un’applicazione molto più estesa dell’istituto della regolarizzazione spontanea, in termini temporalmente più ampi ed anche nel caso di contestazioni già a conoscenza del soggetto passivo, in tal modo superando la previsione di cui al primo periodo dell’art. 13, secondo cui il ravvedimento è precluso qualora la violazione sia stata già constatata o, comunque, siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l’autore abbia avuto formale conoscenza.

Come si vedrà più ampiamente nei successivi paragrafi, infatti, il contribuente potrà accedere alla regolarizzazione anche in presenza di controlli già iniziati e di constatazioni già avvenute purché questi ultimi abbiano ad oggetto tributi “amministrati dall’Agenzia delle Entrate”², e purché non

¹ Sulla finalità dell’istituto volta a stimolare sia un corretto e spontaneo adempimento degli obblighi tributari che un eventuale ravvedimento di quelli già assolti nell’ottica di un approccio nuovo tra Fisco e contribuenti in cui il controllo degli obblighi fiscali “*costituisce un momento eventuale al quale l’amministrazione auspica di poter rinunciare impegnandosi nel fornire al contribuente, in trasparenza, elementi utili per un approccio maturo di lealtà nei confronti del Fisco (commi 634 e 635)*”, vedasi la Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015, A.C. 2679 del 23 ottobre 2014.

² Art. 13, comma 1-*ter*, D.Lgs. n. 472/97, mentre la preclusione continua ad applicarsi ai tributi “amministrati” da altri soggetti (ad es. ai tributi locali e a quelli amministrati dall’Agenzia delle dogane). L’amministrazione dei tributi, peraltro, non è un’espressione nuova nel nostro ordinamento, l’art. 62, comma 2, D.Lgs. n. 300/99, infatti, stabilisce che l’Agenzia delle entrate è competente “*a svolgere i servizi relativi all’amministrazione,*

siano stati notificati atti di liquidazione o di accertamento o ricevute delle comunicazioni di irregolarità a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni³.

In prospettiva, poi, con l'abrogazione di alcuni istituti deflattivi del contenzioso altrimenti destinati a sovrapporsi al ravvedimento così come ridisegnato⁴, quest'ultimo istituto assumerà il ruolo di strumento cardine per la definizione spontanea delle pendenze tributarie.

2. Termini e riduzioni sanzionatorie del “nuovo” ravvedimento

Il comma 637 della legge di stabilità ha modificato il comma 1 dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/97, lasciando inalterato il contenuto dei commi da 2 a 5.

In particolare, il comma 2 stabilisce che 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, mentre il successivo comma 3 prevede che 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. Il comma 5, infine, sancisce che le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione⁵.

Quanto al comma 1, il fulcro della previgente disciplina era la **lett. b)**, che accorda la riduzione della sanzione ad **un ottavo del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

A completamento della disciplina, le **lettere a) e c)** sempre del comma 1, accordano la riduzione della sanzione ad **un decimo del minimo**, rispettivamente, nel caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla sua commissione

alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto ...". E', pertanto, sicuramente ravvedibile anche l'IRAP, in quanto, a prescindere dalla tipologia del gettito che si origina dal tributo, le funzioni di "liquidazione, accertamento e riscossione" in cui si sostanzia l'attività di "amministrazione" sono a tutt'oggi affidate all'Agenzia delle entrate (cfr. art.1, comma 44, L. n. 244/07).

³ Emesse ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* DPR n. 600/73 in materia di imposte sui redditi e 54-*bis* DPR n. 633/72 in materia di IVA.

⁴ Ci si riferisce agli istituti dell'adesione agli inviti a comparire di cui all'art. 5, comma 1-*bis* e all'art. 11, comma 1-*bis* D.Lgs. n. 218/97, dell'adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'art. 5-*bis* sempre del D.Lgs. n. 218/97 e dell'acquisizione agli avvisi di accertamento e di liquidazione non preceduti da inviti a comparire di cui al comma 2-*bis* dell'art. 15 dello stesso decreto legislativo, istituti tutti abrogati dall'art. 1, comma 637, lettera c) L. n. 190/2014 a decorrere dal 1° gennaio 2016.

⁵ Il comma 4, che prevedeva la non applicabilità delle sanzioni nel caso di violazioni formali nell'ipotesi in cui la regolarizzazione fosse avvenuta entro tre mesi dall'omissione o dall'errore, è stato abrogato dall'art. 7 D.Lgs. n. 32/2001.

e, nel caso di omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni.

La legge di stabilità 2015, oltre a confermare le appena descritte ipotesi di riduzione, ha aggiunto nel testo del comma 1 le lettere *a-bis*), *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*), previsioni finalizzate ad ampliare l'orizzonte temporale della regolarizzazione spontanea oltre lo spirare del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.

In particolare,

- la lettera **a-bis**), applicabile a tutte le violazioni fiscali relative anche a tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate, accorda la riduzione della sanzione 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'errore⁶;

- la lettera **b-bis**), applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, prevede la riduzione della sanzione 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 violazione⁷, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

- la lettera **b-ter**), applicabile anch'essa ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, prevede la riduzione della sanzione 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'errore⁸;

⁶ Come chiarito dalla circolare n. 6/E del 2015, par. 10.6, la previsione di due soglie temporali (termine fisso e mobile) per la regolarizzazione è collegata alla distinzione tra "tributi periodici", cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, e "tributi istantanei", per i quali non si configura un obbligo dichiarativo (in tal senso anche la circolare 10 luglio 1998, n. 180/E). Per maggiori approfondimenti *infra* par. 8 della presente circolare.

⁷ Il comma 637 dell'art. 1 della legge di stabilità ha modificato anche l'art. 2, comma 8 DPR n. 322/1998 in materia di presentazione delle dichiarazioni fiscali, prevedendo che nel caso di dichiarazioni integrative si applicano, in ogni caso, le riduzioni di sanzioni previste per il ravvedimento dall'art. 13 D.Lgs. n. 472/97.

⁸ Con tale disposizione viene introdotto nell'ordinamento un ravvedimento senza limiti temporali (ferma restando la scadenza dei termini per l'accertamento), essendo consentito regolarizzare le violazioni fiscali anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo. Resta comunque fermo, per quanto concerne l'omissione della dichiarazione, il disposto del comma 7 dell'art. 1 DPR n. 322/98, secondo cui "le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono,

- la lettera **b-quater**) prevede la riduzione delle sanzioni 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'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5 del D.Lgs. n. 471/97⁹.

Resta fermo, anche nel caso di ravvedimento di violazioni già constatate, l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche (ad es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione)¹⁰, così come parimenti sarà onere del contribuente, al momento dell'integrazione della dichiarazione dell'anno oggetto ravvedimento, indicare i rilievi ai quali intende prestare acquiescenza rispetto a quelli relativamente ai quali non accetta la contestazione e, dunque, intende proseguire e difendere la sua posizione in giudizio. Come è stato chiarito dall'Agenzia nella circolare n. 6/E del 2015, par. 10.3, infatti, la possibilità di accedere al ravvedimento operoso, nonostante la violazione sia già stata 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 processo verbale". In tali casi sarà, pertanto, onere del contribuente comunicare agli uffici "i distinti rilievi per i quali intende prestare acquiescenza".

3. Le cause ostative

Come già anticipato, ai sensi del comma 1, primo periodo dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, il ricorso al ravvedimento è precluso qualora la violazione sia stata già constatata o, comunque, siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza. Basta, quindi, la formale conoscenza anche del solo avvio di indagini da parte dell'Amministrazione finanziaria a precludere al contribuente la possibilità di utilizzare lo strumento del ravvedimento per porre rimedio alle violazioni commesse.

comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti di imposta".

⁹ La lettera *b-quater*) consente che il ravvedimento *post* constatazione, in deroga al primo periodo del comma 1 dell'art. 13, si applichi a tutti i tributi e non solo a quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. Va tuttavia segnalato che per i tributi diversi da questi ultimi, vale ancora l'originaria causa ostativa dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza, che sono attività che, generalmente, precedono la constatazione della violazione e che potrebbero pertanto precludere l'accesso a tale forma di ravvedimento.

¹⁰ In tal senso, circolari n. 180/E e n. 192/E del 1998.

L'Amministrazione finanziaria ha specificato che la preclusione al ravvedimento in caso di controlli fiscali opera anche nei confronti dei coobbligati in solido¹¹.

Con la legge di stabilità 2015, tale preclusione viene (entro certi limiti) meno.

Con l'aggiunta del nuovo comma 1-ter all'art. 13, infatti, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate *“non opera più la preclusione di cui al comma 1, primo periodo”*, salva la notifica di atti di liquidazione o di accertamento, compreso il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni.

Per quanto concerne queste ultime comunicazioni, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 2015, par. 10.4, ha chiarito che la preclusione al ravvedimento opera solo con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dei controlli automatici e formali delle dichiarazioni, per cui la ricezione di un *“avviso bonario”*, ad esempio, per un omesso versamento IVA 2013 non pregiudica l'esperibilità del ravvedimento per violazioni relative al medesimo tributo e al medesimo periodo d'imposta non *“intercettabili”* da detta tipologia di controllo.

Per tali comunicazioni resta tuttavia il problema di ordine normativo che non sono portate a conoscenza del contribuente mediante notificazione, pur costituendo ora causa ostativa al ravvedimento operoso. Considerata la rilevanza che la legge ricollega a dette comunicazioni, si ritiene pertanto quanto mai necessario un intervento normativo che disponga l'applicazione anche per le comunicazioni di irregolarità del procedimento notificatorio già previsto per gli avvisi di accertamento.

Nella medesima circolare n. 6/E del 2015, par. 10.5, l'Agenzia ha ritenuto che nel novero delle cause ostative al nuovo ravvedimento vadano ricompresi anche gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionati nel predetto comma 1-ter), *“per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”*.

Il comma 1-ter supera quindi, alle condizioni appena descritte, la causa ostativa dell'inizio dei controlli da parte dell'ufficio, limitazione sino ad oggi espressione della stessa *ratio* e finalità dell'istituto, che era quella di permettere all'autore (o agli autori) e ai soggetti solidalmente obbligati di rimediare *“spontaneamente”* alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando in tal modo di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative irrogabili¹².

Oltre a doversi osservare che, oramai, l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, sotto la rubrica *“ravvedimento”*, contempla una serie di ipotesi in cui le sanzioni vengono ridotte a prescindere

¹¹ Cfr. circolare n. 180/E del 1998, p. 14.

¹² Nel senso che l'originaria *ratio* che sorreggeva e giustificava, anche costituzionalmente, l'istituto del ravvedimento era quella di preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli in una logica di premialità del ravvedimento spontaneo, circ. n. 180/E del 1998.

dal fatto che il comportamento del contribuente sia il frutto o meno di una spontanea volontà di ravvedersi, deve, altresì, rilevarsi come lo stesso articolo preveda una riduzione dello “sconto” da ravvedimento se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione, mentre se la regolarizzazione viene effettuata dopo l’apertura della verifica, ma prima che la violazione sia stata constatata, lo “sconto” è integrale; il che equivale a dire che al contribuente che si ravvede spontaneamente prima dell’inizio dei controlli e a quello che si ravvede dopo tale inizio, ma prima della constatazione della violazione, e cioè, in base al rinvio effettuato dalla lettera b-*quater*) all’art. 24 L. n. 4/1929, prima della chiusura del PVC, viene riservato, dalla nuova norma, lo stesso trattamento.

4. Entrata in vigore

Le nuove disposizioni in materia di ravvedimento si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2015¹³. Già sulla base della pregressa prassi amministrativa¹⁴, tuttavia, poteva affermarsi che le nuove riduzioni da applicare alle sanzioni da versare a titolo di ravvedimento potevano “riguardare tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore. In altri termini, le nuove disposizioni attraggono tutte le violazioni ancora suscettibili di ravvedimento, ossia tutte le violazioni commesse, non ancora contestate e non già ravvedute”.

Nel senso che le nuove regole si applicano anche alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state “contestate” dall’ufficio (ad es. con la notifica di un PVC), ma “non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento”, si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate¹⁵ richiamando il principio del *favor rei* ed il rispetto di quello di legalità di cui all’art. 3 del D.Lgs. n. 472/97.

5. Il ravvedimento “frazionato”

Come già anticipato, la legge di stabilità 2015 non ha modificato il comma 2 dell’art. 13 del D.Lgs. 472/1997 che stabilisce le modalità di pagamento delle somme da ravvedimento. Resta, quindi, confermato che “*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*”.

¹³ Art. 1, comma 735, L. n. 190/2014.

¹⁴ Circolare n. 10/E del 2009, par. 5, relativa alle modifiche in materia di ravvedimento apportate dall’art. 16, comma 5 del D.L. n. 185/2008, conv. con mod., dalla L. n. 2/2009.

¹⁵ Circolare n. 6/E del 2015, par. 10.2.

La “contestualità” del versamento delle somme dovute non postula che i pagamenti devono essere eseguiti tutti lo stesso giorno, ma che gli stessi vanno comunque eseguiti nei termini, anche separatamente.

In tal senso si è pronunciata la stessa Amministrazione finanziaria che, sin dalla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, ha precisato che il termine “contestualmente” non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel “medesimo giorno”, ma entro lo stesso “limite temporale” previsto dalla norma.

Principio che è stato, più di recente, esplicitato dall’Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011, che ha confermato l’ammissibilità del ricorso al cosiddetto ravvedimento “frazionato”, ossia alla possibilità di suddividere il pagamento di quanto dovuto in più *tranches*.

Tale frazionamento non deve essere tuttavia confuso con la rateazione delle somme dovute a titolo di ravvedimento.

A differenza di quanto espressamente previsto per gli altri istituti deflativi del contenzioso tributario, per il ravvedimento non è contemplata una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di quanto complessivamente dovuto a titolo di imposta, sanzioni e interessi.

Il ravvedimento non si perfeziona, infatti, nel momento in cui il contribuente esegue il versamento della cosiddetta “prima rata”, per cui resta preclusa la possibilità di beneficiare della riduzione della sanzione anche in relazione alle “rate” successive eventualmente versate dopo il verificarsi di una causa ostativa ovvero oltre la scadenza dei termini per il ravvedimento.

Come chiarito nella risoluzione n. 67/E del 2011, l’aver versato la prima rata di quanto complessivamente dovuto entro il termine di trenta giorni dalla data di commissione della violazione, non “cristallizza”, quindi, il diritto a beneficiare della riduzione della sanzione nella misura più vantaggiosa prevista dalla lett. a) del citato articolo 13 anche per le rate versate successivamente a detto termine.

Nei paragrafi precedenti è stato sottolineato come l’orizzonte temporale del ravvedimento operoso, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, sia stato spostato dalla legge di stabilità 2015 molto più avanti rispetto al termine annuale precedentemente previsto, finendo per coincidere, in sostanza, con il termine di decadenza per l’esercizio dell’attività accertatrice da parte del Fisco.

Tale circostanza finisce, indirettamente, per agevolare il ricorso al cosiddetto ravvedimento “frazionato”.

Si pensi, ad esempio, ad un contribuente che presenti una dichiarazione integrativa al fine di far emergere un maggior reddito imponibile relativo al 2013, cui si correla una maggiore imposta di € 10.000. Fintantoché non gli sarà notificato l'avviso di accertamento, il contribuente potrebbe ravvedersi suddividendo il versamento dell'imposta nel modo seguente: € 2.000 a settembre 2015, € 3.000 a settembre 2016, € 5.000 a settembre 2017. In tal caso, avrebbe diritto a beneficiare delle seguenti riduzioni delle sanzioni: a 1/8 del minimo per il versamento di settembre 2015; a 1/7 del minimo per il versamento di settembre 2016; a 1/6 del minimo per il versamento di settembre 2017. A tali sanzioni dovrebbero, altresì, aggiungersi i versamenti degli interessi maturati sino a ciascuna delle tre date predette.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento frazionato è necessario dunque che siano corrisposte sanzioni e interessi commisurati al tempo trascorso dalla violazione e alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

6. Il ravvedimento parziale

La risoluzione n. 67/E del 2011 merita di essere segnalata anche perché, per la prima volta, l'Agenzia afferma esplicitamente la validità di un ravvedimento soltanto parziale rispetto a quanto originariamente e complessivamente dovuto.

In tali circostanze, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può, ovviamente, beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal più volte citato articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, nella loro misura ordinaria.

Riprendendo l'esempio formulato in chiusura del precedente paragrafo, qualora il contribuente versi entro il termine previsto per il ravvedimento solo una quota parte della maggiore imposta (es.: € 2.000 su un totale di € 10.000), unitamente ai correlati sanzioni ed interessi, il ravvedimento, come evidenziato nel predetto documento di prassi, non può ritenersi perfezionato, *“se non limitatamente all'importo versato”*.

Uguualmente, nel caso in cui tra un primo e un secondo versamento intervenga una causa ostativa al ravvedimento, quest'ultimo avrà un'efficacia parziale in relazione al solo primo versamento, con conseguente irrogabilità della sanzione in misura ordinaria per il secondo.

L'ammissibilità del ravvedimento parziale torna, peraltro, particolarmente utile nelle ipotesi in cui il contribuente, in sede di regolarizzazione, commetta un errore nel calcolo delle sanzioni e/o degli interessi e, conseguentemente, effettui un versamento complessivo in misura inferiore al dovuto.

Come ulteriormente precisato dall'Agenzia nella circolare n. 27/E del 2 agosto 2013, in tali circostanze il ravvedimento potrà infatti ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al *quantum* complessivamente corrisposto a vario titolo.

A tal fine, gli Uffici dovranno individuare, in sede di controllo automatico delle dichiarazioni, la percentuale di completamento del ravvedimento sulla base di un rapporto in cui al numeratore è posto l'ammontare complessivamente versato dal contribuente a titolo di ravvedimento (comprensivo di imposta, interessi e sanzioni) e al denominatore l'ammontare complessivamente dovuto.

Saranno, poi, gli stessi uffici a determinare l'importo ancora da versare sulla base della percentuale di completamento come in precedenza individuata, provvedendo a variare i codici tributo utilizzati dal contribuente nei modelli di versamento e a suddividere gli importi versati a vario titolo (imposta, interessi, sanzione) tenendo conto di detta percentuale.

Si pensi, ad esempio, ad un contribuente che, al fine di regolarizzare l'infedele dichiarazione dei redditi 2013 (UNICO 2014), decida di versare la maggiore imposta dovuta di € 8.000 nel mese di settembre 2015, ossia entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (lett. b) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997), a cui si correla il beneficio della riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo.

In tal caso il ravvedimento totale per la violazione commessa si perfezionerebbe con il versamento, entro il predetto termine, di € 8.000 a titolo di imposta e di € 1.000 a titolo di sanzione ridotta (1/8 del 100% dell'imposta), oltre agli interessi calcolati sulla maggiore imposta.

Se il contribuente, credendo di poter beneficiare della riduzione ad un decimo della sanzione, versi per errore a titolo di sanzione solo € 800, anziché € 1.000, oltre alla maggiore imposta di € 8.000 e ai relativi interessi, il suo ravvedimento s'intenderà perfezionato al 97,78%, dovendosi calcolare la percentuale di completamento tenendo conto del versamento complessivo del contribuente (€ 8.800, tralasciando per comodità espositiva l'ammontare degli interessi), a prescindere cioè da come egli abbia ripartito la somma versata nel relativo modello F24, e rapportando tale somma all'ammontare dovuto per il perfezionamento totale del ravvedimento (€ 9.000, al netto degli interessi).

In questo modo, il contribuente, seppure involontariamente, ha perfezionato un ravvedimento parziale al 97,78% ($8.800/9.000 \cdot 100$), per cui soltanto sul 2,22% della maggiore imposta, ossia su € 177,60, sarà irrogabile la sanzione ordinaria per infedele dichiarazione (dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta), non potendosi per quella quota attribuire alcuna efficacia al ravvedimento posto in essere.

Se applichiamo, infatti, la percentuale di completamento del 97,78% alla maggiore imposta dovuta, si ha che il versamento complessivo di € 8.800 avrebbe potuto essere ripartito dal contribuente in € 7.822,40 a titolo di imposta e in € 977,60 a titolo di sanzione ridotta per ravvedimento lungo ai sensi della lett. b) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 (1/8 del 100% di 7.822,40).

Prima dei chiarimenti intervenuti con la circolare n. 27/E del 2013, gli Uffici calcolavano invece la percentuale di completamento in base all'importo della sola sanzione effettivamente versata (in misura insufficiente) dal contribuente (nell'esempio, € 800 anziché € 1.000). Pertanto, il ravvedimento si considerava perfezionato parzialmente per una quota pari solo all'80% della maggiore imposta dovuta ($800/1.000 \cdot 100$), con conseguente irrogazione della sanzione ordinaria sulla residua quota del 20%, ossia su € 1.600, anziché su € 177,60, come invece in precedenza calcolato sulla base della corretta percentuale di completamento del 97,78%.

Tale modo di operare comportava, del resto, delle evidenti disparità di trattamento, poco giustificabili sotto il profilo dell'equità, rispetto a coloro che, avendo deciso sin dall'origine di effettuare un ravvedimento parziale per una quota pari, ad esempio, al 90%, avessero invece calcolato correttamente gli importi dovuti. In tal caso, il contribuente si sarebbe infatti visto irrogare la sanzione ordinaria per infedele dichiarazione su una quota inferiore (pari al 10%) della maggiore imposta dovuta, ossia su € 800, pur avendo egli versato in sede di ravvedimento una somma complessivamente inferiore ($€ 8.100 = 90\%$ del totale dovuto pari a € 9.000) rispetto a colui che, per un mero errore di calcolo, si fosse invece ravveduto versando l'intera maggiore imposta, ma non tutta la correlata sanzione (nell'esempio proposto, € 8.800 = € 8.000 a titolo di imposta e € 800 a titolo di sanzione). Il precedente orientamento di prassi finiva, quindi, con il trattare quest'ultima fattispecie in modo deteriore (irrogando la sanzione ordinaria per infedele dichiarazione su una quota più alta, pari al 20%), pur in presenza di un versamento in sede di ravvedimento complessivamente superiore.

Per tali motivi, la circolare n. 27/E del 2013 supera definitivamente tale soluzione interpretativa, accogliendo invece quella che privilegia, per il ravvedimento parziale, un meccanismo di calcolo della percentuale di completamento *“proporzionato al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo”*.

La medesima circolare, al fine di poter riscontrare l'intenzione del contribuente di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso, ha tuttavia precisato che *“è necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, lo stesso [n.d.r.: il contribuente] abbia quantomeno provveduto ad imputare parte di quel versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo”*.

Ad una prima lettura, sembrerebbe che l’Agenzia delle entrate ritenga imprescindibile il versamento di un importo, seppur minimo, a titolo di sanzione per poter beneficiare di tale meccanismo di ricalcolo e per il perfezionamento del ravvedimento parziale nei termini anzidetti. Al riguardo, è tuttavia auspicabile che gli Uffici preposti al controllo, al fine di accertare la reale volontà del contribuente di avvalersi dell’istituto del ravvedimento, diano rilevanza non solo ai codici tributo utilizzati in sede di versamento, ma anche al comportamento concludente del contribuente. D’altra parte, risulterebbe censurabile il comportamento dell’Ufficio che a parità di somme (parzialmente) versate applichi un regime sanzionatorio differente a seconda dell’indicazione o meno nel modello F24 utilizzato dal contribuente di un codice tributo destinato ad accogliere le sanzioni.

7. Il ravvedimento operoso per i tributi locali

Come anticipato, la legge di stabilità 2015, oltre a confermare le ipotesi di ravvedimento contenute nelle lettere a), b) e c) dell’art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97, ha aggiunto a detto art. 13 i commi 1-*bis*, 1-*ter* ed 1-*quater*, nonché quattro nuove lettere nel comma 1.

In particolare, il nuovo comma 1-*bis* prevede che “*le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter), si applicano ai soli tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate*”, con la conseguenza che ai tributi locali risultano applicabili le sole nuove ipotesi di ravvedimento di cui alle lettere a-*bis*) e b-*quater*).

Risultando quest’ultima tipologia di ravvedimento (quello che interviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell’art. 24 della L. n. 4 del 1929) pressoché inapplicabile ai tributi locali, salvo che in casi residuali e per decisione autonoma dell’ente¹⁶, rimane pertanto applicabile in modo generalizzato a detti tributi la sola ipotesi di cui alla lettera a-*bis*).

8. Il ravvedimento “intermedio” di cui alla lettera a-*bis*) dell’art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997

La lettera a-*bis*), applicabile a tutte le violazioni tributarie, accorda, come già detto, la riduzione della sanzione 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.

¹⁶ Così la Nota del 19 gennaio 2015 emanata dall’Istituto per la Finanza e l’Economia Locale (IFEL). L’IFEL è una Fondazione istituita dall’Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI) in attuazione del decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 22 novembre 2005.

La disposizione riportata fa riferimento ad un termine di novanta giorni collegato o alla data di presentazione della dichiarazione, ovvero, nel caso in cui la normativa tributaria non preveda un obbligo dichiarativo periodico, alla data in cui doveva essere effettuato il pagamento.

Anche secondo la circolare n. 6/E del 2015, par. 10.6, dell’Agenzia delle entrate, la previsione di due soglie temporali (termine fisso e mobile) per la regolarizzazione è collegata alla distinzione tra “tributi periodici”, cui inerisce un obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente, e “tributi istantanei”, per i quali non si configura un obbligo dichiarativo¹⁷.

In materia di tributi locali (come ad esempio, per l’IMU e la TASI), come è noto, l’obbligo dichiarativo deve essere assolto solo in ben precise occasioni, ossia qualora intervengano variazioni specifiche inerenti il possesso e/o la detenzione degli immobili o, ancora, modifiche rilevanti ai fini della determinazione del tributo.

Per l’IMU e la TASI, un’interpretazione sistematica della nuova disposizione con il D.Lgs. n. 23/2011 e con la L. n. 147/2013, porta quindi necessariamente a far decorrere il termine dei novanta giorni previsto dalla lettera *a-bis*) **dal momento della scadenza del pagamento del tributo**, in quanto le dichiarazioni ai fini di tali tributi debbono considerarsi episodiche ed ultrattive, in quanto non esiste alcun obbligo di ripresentazione nel caso in cui gli elementi che incidono sull’ammontare dell’imposta dovuta non abbiano subito modifiche¹⁸.

Peraltro, come chiarito sempre dall’IFEL, volendo considerare la dichiarazione IMU come periodica si verrebbe a configurare una situazione irrazionale: se, infatti, il contribuente volesse effettuare il ravvedimento “lungo” per un omesso versamento IMU 2014 (di cui all’art. 13, comma 1, lett. b), dovrebbe effettuare il versamento entro il prossimo 30 giugno 2015 (termine di presentazione della dichiarazione) corrispondendo una sanzione pari ad un 1/8 del 30%, quindi del 3,75%; se, invece, lo stesso contribuente si avvalsesse del nuovo ravvedimento di cui alla lettera *a-bis*), il termine sarebbe il 28 settembre 2015 (novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione), pagando una sanzione di 1/9 del 30%, quindi del 3,33%.

E’ evidente che si verrebbe a creare una situazione paradossale in quanto il pagamento effettuato entro il 28 settembre sarebbe soggetto ad una sanzione inferiore rispetto al versamento effettuato entro il 30 giugno.

La posizione dell’IFEL, che fa decorrere il termine per effettuare il ravvedimento in materia di tributi locali dal momento della scadenza del pagamento, è senz’altro da condividere in quanto offre una lettura razionale di una norma finalizzata ad introdurre un ravvedimento “intermedio” tra quello “breve” (lett. a) e quello “lungo” (lett. b).

¹⁷ In tal senso, già la circolare n. 180/E del 1998.

¹⁸ In termini, la già citata Nota IFEL del 19 gennaio 2015.

Peraltro un ulteriore effetto irrazionale della tesi ministeriale si avrebbe in ogni caso con il ravvedimento “lungo” che, di fatto, si tradurrebbe in un ravvedimento “elastico” a seconda che la regolarizzazione riguardi l’omesso versamento della prima rata (giugno) oppure del saldo (dicembre): nel primo caso il contribuente avrebbe un lasso di tempo molto più ampio per effettuare il ravvedimento (un anno), rispetto al tempo per regolarizzare l’omesso versamento del saldo (sei mesi).

Problematiche del tutto analoghe si pongono, peraltro, anche in relazione ai tributi statali “periodici” (quali le imposte sui redditi, l’IVA e l’IRAP), con specifico riferimento alle violazioni relative agli omessi, carenti o tardivi versamenti.

Si pensi, ad esempio, al ravvedimento dell’omesso versamento del secondo acconto IRPEF da pagare entro il 30 novembre. Applicando letteralmente le scansioni temporali previste dall’art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 si avrebbe che se il ravvedimento è effettuato entro trenta giorni dalla commissione della violazione, opera la riduzione a 1/10 (lett. a), poi la riduzione a 1/8 (lett. b), se è posto in essere dal 31 dicembre al 30 settembre dell’anno successivo e, poi, la maggiore riduzione a 1/9 (lett. a-bis), se è effettuato dal 1° ottobre al 29 dicembre dell’anno successivo (entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione).

Effetti non soddisfacenti si avrebbero anche se si ritenesse di applicare la riduzione a 1/9 dallo spirare dei trenta giorni dalla commissione della violazione sino a tutto il 29 dicembre dell’anno successivo, “saltando” il ravvedimento “lungo” di cui alla lett. b). In tal caso, infatti, la riduzione a 1/9 sarebbe applicabile per un periodo di un anno e tre mesi dalla commissione della violazione, che supererebbe il termine annuale di cui alla lett. b) che dà diritto invece alla “meno conveniente” riduzione a 1/8.

Per tali tipologie di violazioni, dunque, non può che farsi riferimento, quale *dies a quo* per il ravvedimento “intermedio” di cui alla lett. a-bis), al momento di commissione della violazione, pur in presenza di tributi periodici per i quali il termine del novantesimo giorno dovrebbe, invece, decorrere dal termine per la presentazione della dichiarazione.

9. Il ravvedimento *post* constatazione delle violazioni

La lettera **b-quater**) dell’art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97 prevede la riduzione delle sanzioni 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’art. 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 D.Lgs. n. 471/97.

Tale nuova previsione normativa consente di applicare le norme sul ravvedimento a tutte le violazioni anche dopo la loro constatazione, ad eccezione delle ipotesi di:

- a) mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali (art. 6, comma 3 D.Lgs. n. 471/97);
- b) omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali (art. 6, comma 3 D.Lgs. n. 471/97);
- c) omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art. 11, comma 5 D.Lgs. n. 471/97).

In conseguenza dell'introduzione del ravvedimento *post* constatazione delle violazioni, il legislatore¹⁹ ha altresì abrogato gli istituti dell'adesione:

- ai processi verbali di constatazione (PVC) di cui all'art. 5-*bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e
- agli inviti a comparire di cui agli articoli 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies*, e 11, comma 1-*bis*, del medesimo D.Lgs. n. 218 del 1997.

La nuova fattispecie di ravvedimento, infatti, sia sotto il profilo dell'estensione temporale, che dell'assenza di preclusioni diverse dalla notifica di atti di accertamento o altri atti impositivi similari, è in grado di sostituirsi ad entrambi gli istituti, che vengono, pertanto, eliminati per condivisibili esigenze di razionalizzazione e semplificazione del sistema.

Il comma 638 dell'articolo unico della legge di stabilità 2015 dispone, tuttavia, che i due predetti istituti continueranno ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA consegnati entro il 31 dicembre 2015, nonché agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di IVA e di altre imposte indirette, notificati entro la stessa data²⁰.

¹⁹ Cfr. art. 1, comma 637, lettera c), numeri da 1) a 3), L. 190/2014.

²⁰ L'art. 1, comma 637, lettera c), n. 4), L. n. 190/2014 ha, altresì, abrogato l'istituto dell'acquiescenza agli avvisi di accertamento e di liquidazione non preceduti da inviti a comparire, di cui al comma 2-*bis* dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997, che permette di beneficiare della riduzione a 1/6 delle sanzioni irrogate, anziché di quella ordinaria a 1/3. Per effetto del successivo comma 639, l'abrogazione dell'istituto opera con riferimento agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016. Da quest'ultima data si genererà, quindi, una ingiustificabile disparità di trattamento analoga a quella che indusse il legislatore ad introdurre l'istituto dell'acquiescenza "rafforzata", che ha avuto proprio la funzione di garantire il beneficio della riduzione a 1/6 delle sanzioni al contribuente che avesse ricevuto direttamente l'avviso di accertamento (ad esempio, un accertamento parziale), così come era già concesso al contribuente che avesse ricevuto, prima dell'atto di accertamento, un processo verbale di constatazione o un invito a comparire. Dal 2016 chi vorrà prestare acquiescenza ad un accertamento parziale potrà infatti beneficiare "soltanto" della riduzione a 1/3 delle sanzioni, mentre chi risulterà destinatario dello stesso rilievo tramite processo verbale di constatazione potrà invece beneficiare, tramite il ravvedimento, della più "generosa" riduzione a 1/5 delle medesime sanzioni. E ciò al netto dell'ulteriore differenza, già presente nella disciplina in via di abrogazione, che la riduzione a 1/5

Rispetto a questi ultimi due istituti il nuovo ravvedimento operoso *post* constatazione, pur assicurando una riduzione delle sanzioni inferiore (1/5, anziché 1/6), ha l'indiscutibile vantaggio di non obbligare alla definizione integrale dei rilievi contenuti nel PVC, potendo il contribuente avvalersi del ravvedimento per quei soli rilievi che si ritengono fondati.

Per quanto concerne i tributi locali, il ravvedimento dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della legge n. 4 del 1929²¹ risulta di difficile applicazione, provvedendo gli enti locali a rettificare le dichiarazioni incomplete o infedeli ed ad accertare d'ufficio i presupposti non dichiarati emettendo direttamente avvisi di accertamento (L. n. 296/2006, mentre fino al 31.12.2006 emettevano avvisi di liquidazione).

La nuova lettera *b-quater*) è stata, tuttavia, ritenuta applicabile in talune ipotesi residuali²². Si tratta dei casi in cui l'attività di accertamento sul territorio da parte di dipendenti comunali (polizia municipale o funzionari accertatori *ex* comma 179 dell'art. 1 della L. n. 296/2007) può portare alla contestazione immediata o alla constatazione di situazioni, stati di fatto o comportamenti destinati ad attivare un accertamento tributario per insufficiente od omesso versamento²³.

In questi casi, è stato ritenuto che i singoli comuni, nella loro autonomia, possano consentire ai contribuenti di ravvedersi con la riduzione delle sanzioni ad un quinto del minimo e che la base di riferimento dell'importo del ravvedimento dovrà individuarsi a seconda della specifica disciplina sanzionatoria di ciascun tributo.

10. Alcuni profili critici del “nuovo” ravvedimento

Sotto un profilo più generale, in conclusione, non possono non rilevarsi alcune criticità del rinnovato ravvedimento operoso.

Innanzitutto, le nuove regole non sono di applicazione generale, ma alcune di esse, come già segnalato, possono applicarsi solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il che determina una situazione di disparità di trattamento ed una disciplina differenziata a seconda dei

da ravvedimento si applica sul minimo delle sanzioni applicabili, mentre la riduzione a 1/3 da acquiescenza si applica sulla sanzione irrogata, che in taluni casi potrebbe anche essere d'importo superiore al minimo.

²¹ Tale norma dispone che “*le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*”.

²² Così la già citata Nota IFEL del 19 gennaio 2015.

²³ La L. n. 296/2006 consente ai comuni ed alle province di conferire a dipendenti propri o a soggetti affidatari della gestione delle entrate “poteri di accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento per le violazioni relative alle proprie entrate e per quelle che si verificano sul proprio territorio”, non richiamando, però, la constatazione di cui alla L. n. 4/1929, ma la prassi tipica dell'accertamento immediato delle violazioni delle disposizioni del Codice della strada (art. 68, comma 1, L. n. 488/99).

tributi ai quali le violazioni si riferiscono, disparità difficilmente giustificabile anche a livello costituzionale.

Una seconda criticità attiene all'impossibilità di rateizzare gli importi da versare.

Il ravvedimento operoso, infatti, diversamente dagli altri istituti deflativi che accordano al contribuente la possibilità di un pagamento dilazionato, non prevede tale possibilità, come già ricordato *sub par.* 5, richiedendo invece il contestuale ed integrale pagamento di tributi, sanzioni ed interessi.

La questione non è di poco momento, in quanto tale preclusione (che, comunque, non è risolta dalla pur ammessa possibilità di un ravvedimento frazionato) potrebbe essere di ostacolo alla scelta dello strumento nella misura in cui il contribuente non disponesse al momento di tutta la liquidità necessaria. In tal caso, quest'ultimo potrebbe essere indotto a non ravvedersi, ovvero ad attendere la notifica dell'avviso di accertamento per far ricorso ad altri istituti, quali l'acquiescenza o l'accertamento con adesione, che, a fronte di un trattamento premiale deteriore, prevedano però la possibilità di versare gli importi dovuti in modo dilazionato.

Altra criticità attiene, poi, all'impossibilità di beneficiare, in sede di ravvedimento, degli istituti previsti dall'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 per il concorso delle violazioni²⁴. E anche tale aspetto può rappresentare un disincentivo al ravvedimento: potrebbe, infatti, verificarsi – ad esempio nel caso di violazioni reiterate in più esercizi – che la scelta del ravvedimento risulti meno conveniente del ricorso all'acquiescenza, proprio perché non consente di considerare la continuazione tra le diverse violazioni e, così, di beneficiare del cumulo giuridico delle sanzioni.

Infine, foriera di probabili problemi applicativi è la riapertura dei termini concessi all'Amministrazione finanziaria per l'accertamento, termini che (ri)cominciano a decorrere dalla presentazione della dichiarazione integrativa “*limitatamente agli elementi oggetto di integrazione*”²⁵.

Riprendendo una soluzione che l'Agenzia delle entrate ha elaborato con riferimento alla dichiarazione integrativa a favore del contribuente *ex art.* 2, comma 8-*bis*, DPR n. 322/98 finalizzata alla correzione degli errori contabili relativi al principio di competenza²⁶, è stato previsto infatti che, nelle ipotesi di presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, DPR n. 322/98, o nei casi di regolarizzazione dell'errore o dell'omissione, i termini per la notifica degli avvisi di accertamento e di liquidazione iniziano a (ri)decorrere dalla

²⁴ L'Agenzia delle entrate, partendo dal presupposto che le regole del concorso di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 possono essere applicate solo dagli uffici o dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni, è sempre stata ferma nell'escludere il cumulo giuridico tra le singole violazioni oggetto di ravvedimento. In tal senso, circolari n. 180/E del 1998, n. 98/E del 2000 e n. 28/E del 2011.

²⁵ Cfr. comma 640 art. 1 L. 190/2014.

²⁶ Circolare n. 31/E del 24 settembre 2013.

presentazione della dichiarazione/correzione dell'errore, anche se limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

Si tratta di una previsione che, se risulta comprensibile nei casi di integrazione della dichiarazione a favore del contribuente (comma 8-bis), nel caso di integrativa a suo sfavore (comma 8) e, quindi, nell'ipotesi propria del ravvedimento operoso, rischia di trasformarsi in un disincentivo all'utilizzo dell'istituto, in quanto il contribuente potrebbe decidere di non porre in essere la regolarizzazione se quest'ultima, oltre al pagamento del dovuto (imposta, sanzioni e interessi), importa anche la riapertura dei termini per l'accertamento degli elementi oggetto di integrazione.

Ed infatti, a differenza di ciò che accade nel caso di adesione al PVC, adesione che non è soggetta ad impugnazione, né è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (art. 2 D.Lgs. n. 218/97), nel caso di ravvedimento *post* constatazione, la proroga del termine per l'accertamento rischia di trasformarsi in una proroga generalizzata del potere di accertamento a favore dell'Amministrazione, anche perché l'espressione "*elementi oggetto dell'integrazione*" utilizzata dal legislatore risulta alquanto generica, mancando ad oggi qualsiasi indicazione circa i criteri in base ai quali eventuali controlli e rettifiche dell'ufficio potranno o meno essere considerati "attinenti" agli elementi oggetto di integrazione.

Al fine di portare a conoscenza dell'ufficio gli elementi oggetto dell'integrazione e circoscrivere in modo più dettagliato l'ambito oggettivo degli eventuali futuri controlli su tali elementi effettuabili entro i rinnovati termini di decadenza, potrebbe essere utile per il contribuente presentare, in applicazione dei principi di collaborazione e buona fede *ex art. 10 L. n. 212 del 2000*, un'apposita memoria in cui specificare la natura, la tipologia, la misura e le ulteriori caratteristiche dell'integrazione che si è inteso apportare alla dichiarazione ovvero dell'errore o dell'omissione che si è inteso regolarizzare.

Il modello di versamento e l'eventuale dichiarazione integrativa da presentarsi per avvalersi del ravvedimento non consentono, infatti, di comunicare all'ente impositore detti elementi, il che potrebbe indurre l'ufficio in sede di controllo ad interpretare estensivamente l'ambito oggettivo dell'integrazione, il che, indirettamente, si tradurrebbe in un automatico ampliamento dell'oggetto delle verifiche esperibili entro i riaperti termini di decadenza.

Su tutti gli aspetti segnalati si rendono quindi necessari degli interventi legislativi e/o di prassi che si auspica vadano nel senso indicato dal legislatore e dalla stessa Agenzia delle entrate, ossia della correzione degli imponibili non più a seguito di controlli repressivi, ma "*dell'introduzione di nuove e più avanzate forme di collaborazione e comunicazione tra contribuente e uffici, tutte mirate a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e a favorire l'emersione spontanea delle*

*basi imponibili*²⁷, forme di collaborazione tra cui rientra a pieno titolo il rinnovato ravvedimento operoso.

Paola Rossi e Pasquale Saggese – 15 aprile 2015

²⁷ Così la Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015, A.C. 2679 del 23 ottobre 2014.