

Dipartimento di Impresa & Management

Cattedra di Diritto Processuale Tributario

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO ED IL
NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO: PERCORSI DI
RIFORMA DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO.

Relatore:

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Caterina Cerroni

Matricola 659791

Correlatore:

Chiar.ma Prof.ssa Mirella Pellegrini

ANNO ACCADEMICO 2014-2015

Dovremmo avere il coraggio di dire che le tasse sono una cosa bellissima.

È un modo civilissimo di contribuire insieme al pagamento di beni indispensabili come la sicurezza, come la tutela dell'ambiente, l'insegnamento, la salute, le stesse pensioni in parte.

TOMMASO PADOA-SCHIOPPA

L'uomo, sia pure quanto si voglia *homo oeconomicus*, sente e soffre non solo la fame e il freddo, l'insicurezza e la malattia; ma anche ed in primissima linea l'ingiustizia; sicché sarebbe errore imperdonabile quello di credere che la massima felicità dei governanti si raggiunga col renderne massimi i piaceri e minimi i dolori, se fra i primi non si comprenda appunto anche il piacere della giustizia e fra i secondi il dolore lancinante della ingiustizia. Se insomma si trascuri fra i bisogni dell'uomo quel prepotente, primordiale e sacro bisogno che è per l'appunto il bisogno di giustizia.

LUIGI VITTORIO BELIRI

Indice

<i>Introduzione</i>	1
---------------------------	---

CAPITOLO I

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

1.1 L'attuazione consensuale della norma tributaria: più di un secolo di storia in eredità..	4
1.2 L'odierna architettura degli istituti deflattivi del contenzioso tributario: inquadramento normativo.	10
1.3 Analisi dei singoli istituti deflattivi del contenzioso tributario.....	13
1.3.1 L'autotutela tributaria.....	13
1.3.2 L'acquiescenza.	19
1.3.3 La definizione agevolata delle sanzioni.	23
1.3.4 L'adesione al contenuto del processo verbale di constatazione.	26
1.3.5 L'adesione al contenuto dell'invito a comparire.....	30
1.3.6 L'accertamento con adesione.	35
1.3.7 La mediazione.	43

1.3.8 La conciliazione giudiziale.....	51
--	----

CAPITOLO II

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO COME ISTITUTO DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

2.1 Tra adempimento dell'obbligazione tributaria e applicazione delle sanzioni: le origini del ravvedimento operoso.....	57
2.2 Le novità per il ravvedimento nella Legge di stabilità 2015.	61
2.3 Assetto operativo: il ravvedimento operoso in caso di controlli in corso o chiusi.	68
2.4 <i>Segue</i> : Il ravvedimento operoso in caso di tardiva presentazione delle dichiarazioni.	72
2.5 <i>Segue</i> : Il ravvedimento operoso in caso di omessi e ritardati versamenti.	82
2.6 Guida agli adempimenti.....	85
2.7 Ravvedimento e benefici penali alla luce della normativa attuale.....	92

CAPITOLO III

RAVVEDIMENTO OPEROSO E SCAMBIO DI INFORMAZIONI: AL VIA UNA NUOVA STAGIONE DI COLLABORAZIONE RECIPROCA.

3.1 Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: regime transitorio per il 2015.....	100
3.2 La regolarizzazione delle violazioni, ravvedimento operoso e <i>voluntary disclosure</i> a confronto.....	105
3.3 La nuova frontiera della riforma nello scambio di informazioni con il contribuente.	113
<i>Considerazioni conclusive</i>	120
Valorizzazione dell'adempimento volontario, il nuovo corso dei rapporti Fisco – contribuente.	120
<i>Bibliografia</i>	125

Introduzione.

“L’età moderna ha esteso al diritto la parola più audace e crudele: produrre. Le norme giuridiche, al pari di qualsiasi bene di mercato, sono prodotte: vengono dal nulla e possono essere ricacciate nel nulla. La forza che le produce, ossia le chiama innanzi o le rifiuta, le costruisce o le distrugge, è soltanto il volere degli uomini. Le officine giuridiche lavorano in tutte le ore del giorno ed in tutti i luoghi della vecchia Europa: nessuna norma ha il privilegio d’immutabilità e d’inviolabilità. E, poiché la produzione risponde e obbedisce al fabbisogno, le leggi diventano – a seconda dei casi, e, dunque, soltanto per caso – provvisorie o durevoli, di congiuntura o di struttura, di emergenza o di normalità”¹.

La storia della scienza giuridica appare scandita da un’incessante ed ineluttabile tensione tra impulsi che percorrono *naturaliter* direzioni contrapposte: da un lato, la variopinta e transeunte consistenza delle norme positive soddisfa variegate esigenze di natura contingente; dall’altro, la logicità del sistema giuridico origina principi generali che conferiscano all’ordinamento giuridico razionalità e coerenza.

Non estraneo ad un tale dualismo si presenta, anche e specialmente, il *diritto tributario*; in esso il “*rumore perpetuo*” della legislazione ha prodotto un’opera disgregatrice delle linee di razionalità e coerenza del sistema; ovvero, probabilmente, non ha mai consentito di delinearne².

La crisi che travaglia la specifica materia tributaria si presenta nella forma di un “*caos risultante dalla pluralità asistemica delle norme*”³ spesso disancorate da un nucleo fondante di valori e principi generali, il cui risultato ultimo risiede nel detrimento dell’equità, della stabilità, della certezza dei rapporti tributari. La pulsione a tali finalità di equità, razionalità, coerenza, stabilità, diviene, nel delicato terreno giuridico-tributario

¹ Cfr. Irti, *Nichilismo e metodo giuridico*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2002, p. 1161.

² Cfr. Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, CEDAM, Padova, 2007, pp. 3 ss.

³ Cfr. Pugliatti, *La logica e i concetti giuridici*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1941, p. 205.

“bisogno incoercibile dello spirito di ciascun consociato. L'imposta e il fisco devono manifestare la loro esistenza mediante atti razionali”⁴.

Il filo conduttore che percorre l'intero elaborato si sostanzia nella consapevolezza e convinzione che nell'ordinamento giuridico italiano vi sia un sentito, indifferibile, bisogno di sistematicità.

A tale “*desiderio di scienza*”⁵ si ispira la legge 11 marzo 2014, n. 23, andando a conferire la delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita⁶, saldo il bisogno di un diritto tributario che, conformemente al dettato costituzionale, sia un “*diritto con verità*”⁷.

L'esigenza di contenere i numeri del contenzioso tributario si configura, nel percorso di riforma del Legislatore, come una ineludibile necessità: è di poco inferiore a quarantuno miliardi di euro il valore complessivo delle controversie definite nel 2014⁸.

È il combinato disposto di siffatti elementi a costituire la premessa per la revisione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, un rapporto, come l'elaborato cercherà di dimostrare, sempre più improntato ai criteri della *collaborazione* e del *dialogo*.

Nel primo capitolo si illustrano, sotto il profilo normativo, nonché attraverso una lettura di tipo procedimentale, le alternative di cui il contribuente può disporre per raggiungere l'accordo con il Fisco: l'indagine delle origini della tradizione concordataria nell'ordinamento tributario italiano conduce alla più accurata analisi dei singoli *istituti deflattivi del contenzioso tributario*.

⁴ Cfr. Falsitta, *Per un fisco civile*, Giuffrè, Milano, 1996, p. IX.

⁵ Cfr. Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, cit., p. 5.

⁶ Cfr. http://www.camera.it/leg17/465?tema=la_delega_per_la_riforma_fiscale_e_assistenziale.

⁷ Sul concetto di diritto tributario inteso come “*diritto con verità*” e non come “*diritto senza verità*”, per il quale cioè è imposto al Legislatore di trovare soluzioni che rendano vera la coincidenza tra presupposto dell'imposta e capacità contributiva, può vedersi Versigioni, *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, contributo consultabile su http://www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/banca_dati/versigioni.html.

⁸ Cfr. MEF – Direzione della Giustizia Tributaria, *Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario*, n. 12, marzo 2015.

Segue, nel capitolo secondo, l'esame del *nuovo ravvedimento operoso*, cuore della revisione dell'apparato sanzionatorio e degli strumenti per incrementare la *compliance*⁹. La Legge di stabilità 2015 opera una modifica dell'istituto *de quo*, rendendolo maggiormente flessibile, ampliando l'ambito temporale entro il quale è possibile avvalersi dello stesso¹⁰, limitando le cause ostative alla sua applicazione, apportando, infine, significative modifiche alla misura delle sanzioni.

Nell'esigenza di individuare un nuovo modello di cooperazione tra soggetto attivo e soggetto passivo del tributo¹¹ stimolando il massimo adempimento volontario degli obblighi tributari, il ravvedimento diviene lo strumento scelto dal Legislatore per garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni.

Percorrendo il terzo capitolo, lo studio dell'impatto della nuova disciplina sugli istituti deflattivi del contenzioso tributario¹², il confronto con la fattispecie della *voluntary disclosure*, il riscontro dell'attivazione di un flusso di informazioni a garanzia di un rinnovato dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, riconducono il nuovo ravvedimento operoso nell'intrapreso percorso di riforma dell'ordinamento tributario.

Il cammino, ancora incompiuto, della propulsione cooperativa nel rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, non potrà che avanzare nella consapevolezza che *“la legge non ha altra forma per farsi obbedire che il costume”*¹³.

⁹ Cfr. Ranocchi – Pegorin, *Ravvedimento operoso: le novità della stabilità 2015*, in *La settimana Fiscale*, n. 11, 1° novembre 2014, p. 25.

¹⁰ Cfr. Jannaccone, *Ravvedimento operoso, così cambia l'applicazione delle sanzioni*, cit., p. 34.

¹¹ Cfr. *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

¹² Con particolare riferimento all'abolizione, a decorrere dal 1° gennaio 2016: dell'*adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*, dell'*adesione al contenuto del processo verbale di constatazione*, dell'*acquiescenza “rafforzata”*.

¹³ Come racchiuso in questo passo della “Politica” di Aristotele, la umana dattità della scienza giuridica va misurata con la logicità del sistema giuridico, nella direzione di una interiorizzazione nella spiritualità sociale delle norme giuridiche.

CAPITOLO I

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

1.1 L'attuazione consensuale della norma tributaria: più di un secolo di storia in eredità.

Profonde, nel terreno di attuazione della norma tributaria, sono le radici della tradizione concordataria.

Lungo tutta la sua storia, l'ordinamento tributario italiano, ha visto il principio espresso dal brocardo latino *pacta sunt servanda* doversi confrontare con l'assioma racchiuso nella locuzione *rebus sic stantibus*. È un fenomeno antico, dunque, quello rappresentato dalla ricerca di una conciliabilità tra il dogma dell'*indisponibilità tributaria* e l'ammissibilità di un *accordo amministrativo* tra Fisco e contribuente¹⁴.

Già nell'ordinamento tributario di fine ottocento si ravvedono fonti normative che, pur succintamente, lasciano intravedere forme di definizione del rapporto tributario di tipo larvato concordatario: la plausibilità del consenso tra Amministrazione finanziaria e contribuente, infatti, può essere individuata già nel sistema dell'*imposta di ricchezza mobile* nella sua configurazione originaria.

Sebbene la legge 14 luglio 1864, n. 1830, istitutiva del tributo mobiliare, non preveda esplicitamente una procedura in contraddittorio con il contribuente, tuttavia "*la prassi ammette la possibilità che il contribuente porti a conoscenza dell'agente delle Finanze*

¹⁴ Per un inquadramento storico-evolutivo del dogma dell'indisponibilità nel diritto tributario e per la teorizzazione di una specifica forma di "discrezionalità tributaria" si veda Versigioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001, pp. 303 ss., e ivi numerose citazioni di lavori precedenti sul tema.

ulteriori elementi idonei a rettificare le osservazioni dell'agente e a giungere ad una comune definizione dell'imposta dovuta"¹⁵.

Il primo esplicito riferimento alla procedura del *concordato tributario* è introdotto nel testo unico del 24 agosto 1877, n. 4021, regolante l'imposta di ricchezza mobile. L'art. 40 del T.U. per l'imposta di ricchezza mobile stabilisce, in particolare, che l'agente delle imposte possa concordare le somme da riportare in tabella e, inoltre, che l'accordo, analogamente a quanto disposto per altre imposte come registro e successioni, debba essere riportato in una dichiarazione¹⁶.

Più specifici elementi sono contenuti nel regolamento attuativo dell'11 luglio 1907, n. 560, concernente l'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile. Tale fonte prevede l'intervento del privato nel procedimento d'imposizione mediante due istituti nettamente differenziati: quello disciplinato dall'art. 77 concernente la preventiva *adesione* del contribuente *alla rettifica ed all'accertamento dell'ufficio* e quello sancito dall'art. 81, riguardante il *concordato* vero e proprio¹⁷. Nella pratica l'adesione alla rettifica rimane sostanzialmente ignorata, mentre di grande fortuna gode il concordato: quest'ultimo va affermandosi come istituto atto a rendere giuridicamente certa la misura dell'imponibile determinato dall'ufficio in quanto accettata dal contribuente.

Tuttavia, nell'ambito della riforma Vanoni, attuata mediante l'approvazione della legge 11 gennaio 1951, n. 25, nulla si dice in relazione al concordato; pur in mancanza di una

¹⁵ Cfr. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento: contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 184.

¹⁶ La "*tabella*" è prevista dall'art. 38, comma 2, T.U.: "*L'agente forma per ogni Comune la tabella dei contribuenti ripartendoli secondo le varie specie delle loro industrie, commerci e professioni con le norme da determinarsi per regolamento, e notando per ciascun contribuente il reddito netto denunciato e quello da esso agente iscritto d'ufficio o rettificato*". Cfr. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, vol. II, Milano, 1920, pp. 412 ss.

¹⁷ Cfr. Versiglion, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., p. 52.

abrogazione espressa pare intravedersi nello spirito della legge una avversione nei confronti dell'istituto¹⁸.

Una prima reazione al silenzio della riforma vanoniana circa il concordato si ha con la legge 5 gennaio 1956, n. 1, c.d. legge Tremelloni. Pur in assenza di una disciplina organica, riappaiono i riferimenti all'istituto che però muta *nomen* per divenire *adesione all'accertamento*. Dalla legge Tremelloni emergono mutamenti nello strumento in analisi: si focalizza l'attenzione sulla necessaria analiticità dell'atto e sulla possibilità, per l'Amministrazione, di procedere ad integrazione; la motivazione diviene elemento fondamentale dell'atto¹⁹.

Ulteriori modificazioni legislative si verificano con l'entrata in vigore del T.U.I.D., emanato con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il cui articolo 34 viene appositamente riformulato nel contenuto e nella rubrica definita come *adesione del contribuente all'accertamento*. Tale disposizione riproduce, in sostanza, quella dell'art. 4 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, ma innova rilevantemente rispetto ad essa, eliminando il richiamo all'art. 81 del R.D. 11 luglio 1907, n. 560, e, conseguentemente, ogni riferimento normativo all'*accordo*.

Con la riforma tributaria degli anni settanta, che porta con sé l'obbligatorietà delle scritture contabili per tutti i contribuenti, è abbandonato il concordato ai fini delle imposte dirette. La legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente la delega per la riforma tributaria, limita le ipotesi di intervento consensuale del privato nell'attività di accertamento soltanto alla sfera dell'*imposta di registro*, dell'*imposta sulle successioni e donazioni* e dell'*imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*²⁰.

¹⁸ Nelle intenzioni vanoniane, alla legge n. 25 del 1951 avrebbe dovuto seguire una legge disciplinante l'accertamento, con cui si sarebbe provveduto "*all'abolizione dell'istituto del concordato*": così si esprime il ministro Vanoni nel discorso tenuto alla Camera dei deputati il 7 dicembre 1950 e reperibile in Vanoni, *Discorsi parlamentari*, vol. I, Roma, 1978, p. 501.

¹⁹ Cfr. Marelli, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 42 ss.

²⁰ Cfr. http://www.commercialisti.mo.it/upload/ordinecommercialistimodena_ecm8/gestionedocumentale/Strumenti%20deflattivi_Modena_784_4665.pdf.

La successiva evoluzione normativa, nonostante si rendano evidenti le necessità di semplificazione delle procedure di accertamento, porta ad una riduzione delle già limitate ipotesi di definizione concordata dell'imposta fino alla loro scomparsa definitiva con l'entrata in vigore del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e del testo unico dell'imposta di registro, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131²¹.

Occorrerà attendere diversi anni per assistere ad un *revirement* che reintroduca forme di definizione consensuale delle controversie.

È nel corso del 1994 che, a seguito dei numerosi interventi dottrinali tesi ad accogliere un ritorno al concordato, si sviluppa un corpo normativo volto alla definizione di un sistema di istituti idonei a deflazionare il contenzioso tributario.

Il D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, prevede all'art. 2-*bis* un *Accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'I.V.A.*, all'art. 2-*ter* un *Accertamento con adesione ai fini di altre imposte indirette*, all'art. 3 un *Accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi*, e all'art. 2-*sexies* la *Conciliazione giudiziale*.

L'accertamento con adesione del 1994 presenta numerosi caratteri che lo differenziano dal precedente storico contemplato dal T.U.I.D.. Il primo di questi è la specificità, in opposizione alla generalità del concordato del 1958: non per tutte le categorie di reddito è possibile fruire di questa procedura, ma solo per i redditi di impresa e di lavoro autonomo. A questa restrizione relativa alle categorie di reddito, si aggiunge - elemento anch'esso nuovo - una limitazione circa l'oggetto del concordato. In precedenza questo non era definito normativamente, seppure la dottrina e la giurisprudenza si fossero allineate sull'affermazione secondo cui l'oggetto era dato dalla determinazione quantitativa del presupposto imponibile. Ora, l'art. 2-*bis*, al comma 3, stabilisce che *la definizione ha per oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e*

²¹ Cfr. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 160.

negativi: non tutte le questioni sono dunque concordabili, ma solamente quelle indicate in via tassativa dalla norma. Ulteriore elemento di novità è l'insieme degli effetti che discendono dalla stipulazione del concordato. Unitamente alla tradizionale impossibilità per il contribuente di impugnare l'accertamento definito con adesione compare uno speculare effetto di definitività a carico degli uffici tributari che non possono né integrare, né modificare l'accertamento con adesione²².

Come indicato, il D.L. n. 564 del 1994 non reintroduce solo il concordato *a regime*, ma disciplina altre due figure, ossia l'*accertamento con adesione per anni pregressi* e la *conciliazione giudiziale*.

L'art. 3 del decreto legge prevede la possibilità di definire l'accertamento con l'adesione del contribuente per le dichiarazioni presentate entro la data di emanazione del decreto stesso con un particolare procedimento in cui manca il contraddittorio, sostituito dalla semplice accettazione degli importi proposti dagli uffici anche sulla base di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria.

La conciliazione giudiziale costituisce una assoluta novità nel sistema processuale tributario, introdotta dal D.L. n. 564 del 1994 e successivamente modificata: la formulazione originaria dell'art. 2-*sexies* del decreto prevede che solo le controversie che involgono *questioni non risolvibili in base a prove certe possano essere conciliate dalle parti*, appena un anno dopo l'emanazione del decreto legge introduttivo tale limitazione scompare e si ammette la conciliazione nei casi in cui può avere luogo l'accertamento con adesione²³.

Nell'ambito di un'ampia riforma che interessa sia il profilo sostanziale che quello procedimentale, nel 1997 l'istituto dell'*accertamento con adesione* diviene oggetto di un provvedimento legislativo che presenta caratteri di novità rispetto al precedente del 1994.

²² Cfr. Marelli, *L'accertamento con adesione*, cit., pp. 51 ss.

²³ Cfr. Marelli, *L'accertamento con adesione*, cit., pp. 55 ss.

In sede di predisposizione del disegno di legge collegato alla finanziaria del 1997, con l'espressa volontà di eliminare i problemi interpretativi ed operativi che sino ad allora hanno caratterizzato l'accertamento con adesione, di cui all'art. 2-*bis* del D.L. 564 del 1994, è introdotto l'articolo 63, avente ad oggetto la delega al Governo per la revisione di tale istituto.

Come emerge dal testo della Relazione governativa, nonché dai lavori preparatori, gli obiettivi che il Legislatore intende perseguire sono l'ampliamento dell'ambito di applicazione, la semplificazione e l'accelerazione della procedura, l'incentivazione dell'adesione da parte dei contribuenti e l'incremento per le garanzie erariali²⁴. L'accertamento con adesione, figura centrale del provvedimento, ritorna ad essere istituto di carattere generale per la potenziale adattabilità ad ogni tipo di imposta presente nell'ordinamento; l'ampiezza dell'area applicativa segna un ritorno al modello di concordato emergente dal sistema designato per l'imposta di ricchezza mobile e per il T.U. delle imposte dirette, e costituisce una inversione di tendenza rispetto ai provvedimenti restrittivi che avevano caratterizzato la riforma del 1971, portando a compiutezza la reintroduzione del 1994.

L'esame dell'evoluzione storico giuridica degli istituti deflattivi del contenzioso tributario delinea un percorso circolare: la iniziale antica apertura al dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, cede, nel tempo, il passo ad un atteggiamento di diffidenza da parte del Legislatore che, a sua volta, sarà superato dalle storiche riforme intervenute negli anni novanta nella direzione di una sempre più rilevante definizione consensuale dell'obbligazione tributaria.

²⁴ Cfr. Versigioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pp. 148 ss.

1.2 L'odierna architettura degli istituti deflattivi del contenzioso tributario: inquadramento normativo.

La ricerca del consenso dei soggetti amministrati nell'esercizio delle potestà pubblicistiche guida nella realtà l'esigenza, richiamata dall'art. 97 della Costituzione, di *assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*. Tale ricerca presenta peculiari connotazioni avendo riguardo ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

La regola del giusto procedimento, che è un principio generale dell'ordinamento giuridico informa l'attività dell'Amministrazione finanziaria.

La disciplina dei procedimenti tributari si trae, innanzitutto, dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, in tema di *procedimenti amministrativi* e, inoltre, dallo *Statuto dei diritti del contribuente*, approvato con legge 27 luglio 2000, n. 212²⁵.

La legge 7 agosto 1990, n. 241, non ha soltanto modificato alcune tradizionali regole di comportamento delle pubbliche amministrazioni; tale intervento normativo ha altresì profondamente inciso sulla complessiva disciplina dei rapporti Stato-cittadini e, conseguentemente, Fisco-contribuenti, improntandoli ai canoni della trasparenza, del dialogo e del rispetto del principio del contraddittorio.

Nello Statuto dei diritti del contribuente si prevede che *i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede*²⁶. L'Amministrazione finanziaria, in base al principio di collaborazione e buona fede, deve garantire al cittadino-contribuente la proporzionalità e limitazione dei mezzi con i quali la sua sfera giuridica è attinta dai provvedimenti amministrativi²⁷.

Le norme legislative sui procedimenti tributari devono essere interpretate e integrate, poi, in base ai principi che si traggono dalla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti*

²⁵ Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. I, UTET, 2013, p. 164.

²⁶ L'art. 10, comma 1, si riferisce ad un unico principio; collaborazione e buona fede espressione di un'endiadi: Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. It.*, 2003, 2194.

²⁷ Cass., 13 febbraio 2009, n. 3559, in *Fisco 1*, 2009, 1547.

dell'uomo (CEDU) e dai trattati UE. È, in tal senso, opportuno sottolineare come il contraddittorio nei procedimenti amministrativi sia obbligatorio secondo il diritto dell'Unione Europea²⁸; proprio i principi dell'ordinamento comunitario, inoltre, sono richiamati dalla stessa legge 241 del 1990.

È questo il quadro normativo nel quale si inseriscono i dati relativi alla litigiosità fiscale nonché ai tassi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria: il valore complessivo delle liti fiscali sfiora, al 31 dicembre 2014²⁹, i cinquantatré miliardi di euro; la percentuale di vittorie per l'Amministrazione raggiunge, a partire dal 45 per cento registrato nel 2010³⁰, la soglia del 65 per cento nel 2014³¹.

La necessità di ridurre la distanza, generata dal ricorso al contenzioso, tra la fase del controllo e quella della effettiva riscossione delle imposte evase, unitamente all'esigenza di assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale e i diritti del contribuente nel rispetto del principio dell'*effettiva capacità contributiva* posto a fondamento dell'ordinamento tributario dall'art. 53 della Costituzione, spiegano il favore del Legislatore verso gli *Istituti deflattivi del contenzioso tributario*.

Nella categoria degli istituti deflattivi del contenzioso tributario rientra l'insieme degli strumenti a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere ovvero accelerarne il decorso.

L'interesse ordinamentale si spiega altresì considerando la massiccia sponsorizzazione degli strumenti *de quibus* portata avanti non solo dall'Agenzia delle Entrate, ma, in generale, dagli addetti ai lavori. Gli strumenti deflattivi costituiscono infatti l'unico mezzo idoneo a conciliare le ragioni delle parti in causa, consentendo al Fisco di ridurre drasticamente i tempi e i costi di definizione delle liti in sede contenziosa, e,

²⁸ Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropé*, in *Rassegna Tributaria*, 2009, 570.

²⁹ Cfr. http://www.italiaoggi.it/news/dettaglio_news.asp?id=201502192113278814&chkAgenzie=ITALIAOGGI.

³⁰ Cfr. Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, da *Italia Oggi* del 19 giugno 2012, p. 27.

³¹ livello così diviso su tre gradi di giudizio: 67,5 per cento in Ctp, 57,9 per cento in Ctr e 55,8 per cento in Corte di Cassazione: Cfr. http://www.italiaoggi.it/solofisco/solofisco_dett.asp?id=201407101211068970.

parallelamente, al contribuente di diminuire le pretese erariali ottenendo un favorevole trattamento sanzionatorio³².

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario contemplati dall'ordinamento sono:

- **Autotutela**, art. 2-*quater*, D.L.564 del 1994;
- **Acquiescenza**, art. 15, D.lgs. n. 218 del 1997;
- **Definizione agevolata delle sanzioni**, artt. 16 e 17, D.lgs. n. 472 del 1997;
- **Adesione al contenuto del processo verbale di constatazione**, art. 5-*bis*, D.lgs. n. 218 del 1997;
- **Adesione al contenuto dell'invito a comparire**, art. 5, commi 1-*bis* e ss., D.lgs. n. 218 del 1997;
- **Accertamento con adesione**, artt. da 1 a 13, D.lgs. n. 218 del 1997;
- **Mediazione**, art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546 del 1992;
- **Conciliazione giudiziale**, art. 48, D.lgs. n. 546 del 1992.

³² Cfr. <http://www.altalex.com/index.php?idnot=17865>.

1.3 Analisi dei singoli istituti deflattivi del contenzioso tributario.

1.3.1 L'autotutela tributaria.

L'*autotutela* consiste nel potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di correggere o eliminare, su propria iniziativa o su istanza del contribuente, un proprio atto riconosciuto successivamente invalido, ovvero inadeguato.

L'istituto *de quo* è disciplinato dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564. Tale fonte prevede che l'esercizio del potere di annullamento o di revoca degli atti illegittimi o infondati, possa essere attivato dagli Uffici finanziari anche in pendenza di giudizio, ovvero in caso di non impugnabilità. Nel potere di autotutela, deve intendersi compreso anche quello di disporre la sospensione degli effetti dell'atto ritenuto affetto da vizi.

All'autotutela amministrativa è stata data attuazione con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, nel quale sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere in esame, e i criteri di economicità sulla base dei quali si intraprende o si interrompe l'attività dell'Amministrazione finanziaria³³.

L'autotutela deve essere tempestivamente esercitata laddove l'atto sia riconosciuto illegittimo, ovvero infondato e, al contempo, sussista un interesse pubblico specifico, concreto e attuale all'eliminazione dello stesso.

L'illegittimità dell'atto o dell'imposizione concerne eventuali violazioni di legge sul procedimento di formazione e di emissione del provvedimento, sussistenti in via esemplificativa nei casi di:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;

³³ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci, Bari, 2013, pp. 369 ss.

- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente presentata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione³⁴.

L'infondatezza dell'atto, invece, attiene vizi di merito conseguenti a erronee valutazioni dei presupposti, degli elementi e delle circostanze di fatto.

L'interesse pubblico specifico, concreto e attuale, all'eliminazione dell'atto, deve prevalere rispetto a quello della stabilità delle situazioni giuridiche. Siffatto interesse, in ambito tributario, sussiste quando vi è la necessità di assicurare al contribuente una tassazione giusta e conforme alle regole dell'ordinamento, ovvero di eliminare, per tempo un contenzioso inutile e oneroso³⁵.

Secondo quanto sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente all'art. 7, comma 2, lett. b), negli atti dell'Amministrazione finanziaria deve essere tassativamente indicato l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, in sede di autotutela. Ai sensi dell'art. 1 del D.M. n. 37 del 1997, la competenza ad annullare, revocare ovvero rinunciare all'imposizione in caso di autoaccertamento *spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende.*

Il procedimento di riesame dell'atto impositivo da parte della Direzione Regionale è ammesso, in via sostitutiva, soltanto nel caso in cui il contribuente presenti alla Direzione regionale un'istanza nella quale denunci la situazione di grave inerzia dell'Ufficio

³⁴ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37 del 1997.

³⁵ In tal senso, C.M. n. 195 del 1997.

finanziario competente. L'inerzia è configurabile come grave quando, a seguito di un'istanza presentata dal contribuente, l'Ufficio finanziario non riesamini l'atto impositivo entro un termine ragionevole, non comunichi l'esito del controllo alla parte istante, ovvero si rifiuti di procedere al riesame dell'atto denunciato senza fornire alcuna motivazione. L'inerzia è configurabile come grave, anche laddove concorrano almeno due delle seguenti fattispecie: sia intercorso un lasso di tempo irragionevolmente lungo tra la presentazione dell'istanza di autotutela all'Ufficio finanziario competente e la denuncia di grave inerzia presentata dal contribuente alla Direzione Regionale; l'ammontare delle imposte, sanzioni e interessi superi un miliardo di euro; l'atto risulti affetto da uno dei vizi elencati in via esemplificativa dall'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37/1997³⁶.

L'istituto dell'autotutela può essere attivato: su istanza del contribuente, in via autonoma dall'Ufficio finanziario o, ancora, su sollecitazione del Garante del contribuente.

Il contribuente può richiedere agli organi competenti l'annullamento dell'atto o la rinuncia all'imposizione nell'ipotesi di autoaccertamento, presentando un'apposita istanza redatta in carta semplice contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute. Nella domanda occorre riportare l'atto di cui si chiede l'annullamento unitamente ai motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile del tutto o in parte³⁷. La presentazione della richiesta da parte del contribuente fa sorgere in capo all'Ufficio finanziario l'obbligo di riesaminare l'atto entro un termine ragionevole³⁸. L'invio dell'istanza, rivestendo una mera funzione di impulso, non è idoneo a sospendere i termini perentori per la proposizione del ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie. L'istanza di parte deve essere spedita con raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero consegnata direttamente all'Ufficio

³⁶ Tali precisazioni sono fornite dalla Direzione Regionale della Lombardia, con la Circolare n. 11/28093 del 2000.

³⁷ Cfr. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Autotutela>.

³⁸ La direzione Regionale della Lombardia, con la Circolare n. 11/28093 del 2000, ha quantificato il termine entro il quale gli uffici devono procedere al riesame dell'atto in centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza da parte del contribuente, salvo casi eccezionali in cui sia necessario valutare anche elementi di natura istruttoria.

competente ad esercitare il potere di autotutela. Nel caso di invio della richiesta ad un Ufficio incompetente, questo, nel rispetto dell'art. 5 del D.M. n. 37/1997, è tenuto a trasmetterla all'Ufficio che ha emesso l'atto, dandone comunicazione al contribuente.

A prescindere dalla presentazione di un'apposita richiesta da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento d'ufficio o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento. Pertanto, in presenza dei presupposti di legge, l'ente impositore ha il potere-dovere di attivare autonomamente l'istituto di autotutela anche se: l'atto ritenuto potenzialmente illegittimo o infondato è oggetto di un processo tributario pendente che si estinguerà per cessata materia del contendere in relazione alla parte annullata o revocata dall'Amministrazione, proseguirà per le parti confermate; la sentenza dichiarante l'inammissibilità, l'improcedibilità o l'irricevibilità del ricorso per ragioni formali è passata in giudicato; l'atto impositivo è divenuto definitivo per l'inutile decorso dei termini per proporre ricorso³⁹. L'esercizio dell'autotutela, invece, è escluso per espressa previsione legislativa dell'art. 2, comma 2, del D.M. n. 37/1997, solo per i motivi sui quali sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Da ultimo, l'autotutela può essere attivata a seguito dell'impulso da parte del Garante del contribuente il quale, secondo quanto disposto dall'art. 13, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente, *“anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del contribuente, infine, comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al*

³⁹ Art. 2, comma 1, del D.M. n. 37 del 1997.

comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione”.

Sono annullabili d'ufficio ovvero revocabili in via di autotutela, tutti quegli atti che possano incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, tra questi: gli avvisi di accertamento, gli avvisi di liquidazione, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, il ruolo, gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate, gli avvisi bonari, gli atti impositivi di valore non superiore a ventimila euro, per i quali è obbligatoria la proposizione del reclamo⁴⁰. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 195 del 1997, l'annullamento in via di autotutela di un atto prodromico *“travolge necessariamente e automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali* (ad esempio il ritiro di un avviso di accertamento infondato comporta l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) *e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. Sarebbe, infatti, del tutto contraddittorio che l'Amministrazione annullasse un atto in quanto lo dichiarasse illegittimo e infondato, e poi lasciasse che le procedure di riscossione proseguano indisturbate ovvero trattenesse le somme riscosse in forza di esso”.*

Agli Uffici finanziari è conferito il potere di sospendere l'efficacia dell'atto impositivo oggetto di riesame, laddove la procedura di controllo si dovesse protrarre nel tempo, al fine di non arrecare un eventuale pregiudizio alla posizione giuridica del contribuente istante. Il provvedimento sospensivo deve essere comunicato al contribuente e ai soggetti coinvolti a diverso titolo nel procedimento. Gli effetti della sospensione dell'atto impositivo vengono meno: con la notifica, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificato o confermativo rispetto a quello sospeso, se la sospensione è disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale⁴¹; con la pubblicazione della sentenza, nella fattispecie di pendenza del giudizio⁴².

⁴⁰ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., p. 373.

⁴¹ Art. 2-*quater*, comma 1-*quinqies*, del D.L. n. 564/1994. In tal caso, il contribuente può impugnare, insieme al nuovo atto, anche l'atto modificato o confermato.

⁴² Art 2-*quater*, comma 1-*quater*, del D.L. n. 564/1994.

Per quanto concerne gli adempimenti degli uffici, all'esito della procedura di riesame, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a comunicare l'eventuale annullamento o rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, motivandolo debitamente: al contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale il processo è pendente, all'Ufficio che ha emanato l'atto impositivo, nel caso in cui l'annullamento sia disposto in via sostitutiva dalla Direzione Regionale delle Entrate⁴³. Ove il valore dell'atto oggetto di riesame sia di importo superiore a 516.456,89 euro, l'Ufficio finanziario, prima di adottare un provvedimento di annullamento in sede di autotutela, deve richiedere il preventivo parere della Direzione Regionale da cui dipende⁴⁴.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, il diniego di autotutela ovvero il mancato esercizio della stessa da parte dell'Amministrazione finanziaria può essere impugnato dal contribuente; in tal caso, però, il giudice tributario può valutare esclusivamente la condotta omissiva dell'ente impositore e non anche il merito della pretesa erariale avanzata. In tal senso, la Corte di Cassazione, con Sentenza n. 7388/2007 ha ritenuto di affermare che: *“nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”*. Con riguardo, invece, all'ipotesi di mancato esercizio di autotutela, la stessa Corte di Cassazione, con sentenza n. 26313/2010, ha chiarito come *“la posizione del contribuente in ordine ad un atto di autotutela non costituisce diritto soggettivo perfetto ma interesse legittimo, che potrà trovare tutela nell'ambito della giurisdizione tributaria, e non amministrativa, rimanendo tuttavia sottoposta ai limiti di sindacabilità degli atti discrezionali, ovvero nell'ambito della legittimità dell'operato dell'Amministrazione e non del merito, non essendo ammissibile la sostituzione del giudice tributario all'Amministrazione nell'adozione di un atto di autotutela. Ne consegue che il sindacato del mero rifiuto dell'esercizio di autotutela deve limitarsi all'esame della legittimità della condotta omissiva, e non può estendersi al merito, ovvero a valutare la fondatezza della pretesa tributaria del contribuente”*. Dall'enunciazione di tali direttrici emerge che:

⁴³ Art. 4, comma 1, del D.M. n. 37/1997.

⁴⁴ Art. 4, comma 2, del D.M. n. 37/1997.

“l’esercizio del sindacato sull’attività di autotutela costituisce procedimento autonomo e ben distinto dal procedimento di impugnazione di un atto impositivo, con cui non interferisce; in ogni caso non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti”.

Con riguardo alla possibilità per il contribuente di richiedere il risarcimento dei danni ingiustamente subiti per effetto della condotta omissiva degli Uffici finanziari, costituisce orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, quello che riserva al contribuente la possibilità di rivolgersi al Giudice di pace per le controversie di importo fino a 5000 euro, ovvero al Tribunale per le controversie di importo superiore a 5000 euro. Al fine di avanzare la richiesta di risarcimento danni è necessario che ricorrano congiuntamente le due condizioni costitutive dell’illecito: l’Ufficio tributario abbia ignorato un’istanza di autotutela proposta tempestivamente dal contribuente per negligenza, imprudenza o imperizia; in sede giurisprudenziale, vi sia stata una pronuncia favorevole al contribuente, in relazione all’atto impositivo in relazione al quale si è chiesto ma non ottenuto l’annullamento. In ultima analisi, l’autotutela amministrativa attribuisce agli Uffici finanziari il potere di annullare, in tutto o in parte, i propri atti viziati anche in conformità a valutazioni di economicità tra le quali il pagamento delle spese di giudizio e il risarcimento dei danni cagionati al contribuente⁴⁵.

1.3.2 L’acquiescenza.

L’*acquiescenza* si configura come lo strumento a mezzo del quale il contribuente che abbia ricevuto un avviso di accertamento o liquidazione avente ad oggetto le imposte dirette, l’imposta sul valore aggiunto, l’imposta di registro, ovvero l’imposta di successione e

⁴⁵ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 374 ss.

donazione, accetta integralmente le contestazioni contenute nell'avviso e accede, di conseguenza, ad una riduzione delle sanzioni contestualmente irrogate⁴⁶.

La disciplina dettata dall'art. 15 del D.lgs. n. 218/1997 prevede che l'accettazione dell'atto, giuridicamente definita acquiescenza, comporti la riduzione a un delle sanzioni irrogate quando il contribuente: rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento, rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione, paghi, entro il termine di proposizione del ricorso⁴⁷, le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni⁴⁸.

Più precisamente, l'istituto *de quo* consente al destinatario di un atto impositivo, fondato su elementi probatori difficilmente confutabili, di definirne il contenuto a fronte del riconoscimento di alcuni vantaggi:

- la riduzione delle sanzioni amministrative a un terzo, ovvero a un sesto se l'avviso di accertamento non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio di cui agli artt. 5 e 11 D.lgs. n. 218/1997, ovvero da un processo verbale di constatazione definibile *ex art 5-bis* del medesimo decreto legislativo⁴⁹, quest'ultima ipotesi costituisce la cosiddetta acquiescenza rinforzata;
- la cancellazione delle sanzioni tributarie accessorie di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 472/1997⁵⁰;

⁴⁶ Cfr. Batalocco – Colasanti, *Gli Istituti Deflattivi del Contenzioso Tributario: stato attuale e criticità*, consultabile su justice.luiss.it, 2014.

⁴⁷ Tale termine risulta rappresentato, ordinariamente, dal decorso di sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

⁴⁸ Cfr. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Acquiescenza>.

⁴⁹ Art. 15, comma 2-*bis*, del D.lgs. n. 218/1997, aggiunto dall'art. 27, comma 4-*ter*, D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009.

⁵⁰ A norma dell'art. 21 del D.lgs. n. 472/1997, rubricato "*Sanzioni accessorie*": "*Costituiscono sanzioni amministrative accessorie: a) l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati; b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi; d) la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c). Le singole leggi d'imposta, nel prevedere i*

- la riduzione fino ad un terzo delle sanzioni penali pecuniarie e la disapplicazione delle pene accessorie⁵¹;
- la rideterminazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali correlati a imponibili tributari, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Da ultimo, la definizione della pretesa erariale mediante l'istituto dell'acquiescenza rende l'accertamento definitivo, per cui l'ente impositore non potrà successivamente né integrarlo, né modificarlo. Tuttavia, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dalla legge a pena di decadenza non è precluso se: l'Ufficio finanziario viene a conoscenza di elementi nuovi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e, comunque, non inferiore a 77.468,53 euro; la definizione riguarda accertamenti parziali; se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società indicate nell'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917/1986, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni, ovvero dell'azienda coniugale, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione⁵².

Il pagamento delle somme complessivamente dovute a seguito di acquiescenza, deve essere eseguito in un'unica soluzione, presso le banche, le poste, ovvero gli Agenti della riscossione utilizzando il modello F24 (per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva e l'Irap) o F23 (per le imposte di registro e l'imposta sulle successioni). Su richiesta del contribuente, le somme dovute possono essere versate anche in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero dodici rate trimestrali se le

casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi della sanzione principale".

⁵¹ L'istituto dell'acquiescenza rende operativa l'attenuante di cui all'art. 13 D.lgs. n. 74/2000: "Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

⁵² Salvo le ipotesi espressamente menzionate, la definitività dell'accertamento è da ricondurre al richiamo di cui all'art. 15, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997, delle disposizioni dell'art. 2, commi 3 e 4, dello stesso decreto.

somme dovute superano l'importo di 51.645,69 euro. Il pagamento della prima rata deve avvenire entro il termine per la proposizione del ricorso, e da tale data inizia a decorrere il computo del termine trimestrale per il pagamento delle rate successive. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo a quello di scadenza per il pagamento della prima rata e fino alla scadenza di ciascuna rata, nella misura vigente il giorno del pagamento della prima rata⁵³. Per rendere più efficaci gli istituti di definizione della pretesa tributaria, l'art. 23, comma 17, del D.L. n. 98/2011, ha soppresso, a far data dagli istituti perfezionatisi dopo il 6 luglio 2011, l'obbligo di prestare garanzia fideiussoria per le somme superiori a 50.000 euro⁵⁴.

La definizione dell'accertamento si perfeziona solo con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata entro il termine perentorio per la proposizione del ricorso, dunque entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo. Nei successivi dieci giorni il contribuente è tenuto a far pervenire all'Ufficio tributario la quietanza di pagamento.

Il mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva legittima, ai sensi dell'art. 8, comma 3-bis, del D.lgs. n. 218/1997⁵⁵, il competente Ufficio finanziario a iscrivere a ruolo non solo gli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche il totale delle somme residue, comprensive dei relativi interessi. Sull'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, è prevista, altresì, l'iscrizione al ruolo della sanzione di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, applicata in misura doppia⁵⁶.

⁵³ Decreto Ministeriale del 1997. Dal 1° gennaio 2012 la misura del tasso legale di interesse è del 2,5 per cento annuo.

⁵⁴ L'art. 23, comma 17, lettera a), del D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 111/2011, ha modificato l'art. 8, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997, disciplinante l'istituto dell'accertamento con adesione. Stante il rinvio al comma modificato, operato dall'art. 15, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997, la soppressione dell'obbligo della garanzia trova applicazione anche in relazione all'istituto dell'acquiescenza.

⁵⁵ Comma modificato dall'art. 23, comma 17, lettera c), del D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 111/2011.

⁵⁶ Pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute a titolo di imposta.

Il raddoppio delle sanzioni non opera e sono fatti salvi i benefici delle dilazioni originariamente concesse al contribuente, qualora lo stesso paghi a titolo di ravvedimento, entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, l'imposta dovuta, gli interessi legali maturati dall'originaria scadenza a quella di versamento, nonché le relative sanzioni ridotte. Entro dieci giorni dal versamento, il contribuente deve far pervenire all'Ufficio finanziario l'attestazione dell'avvenuto pagamento e, successivamente, potrà continuare a corrispondere le rate residue alle scadenze originariamente previste⁵⁷.

1.3.3 La definizione agevolata delle sanzioni.

Le sanzioni irrogate con atto di contestazione, ovvero con l'avviso di accertamento, possono essere definite pagando un terzo del loro ammontare entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

La *definizione agevolata* è ammessa con riguardo alle sanzioni irrogate per violazioni formali, ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. n. 472/1997, ovvero per violazioni sostanziali, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 472/1997. Al contrario, sono escluse, dall'ambito di applicazione dell'istituto *de quo*, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché derivanti dalla liquidazione automatica (*ex artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972*) e/o dal controllo formale (*ex artt. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972*)⁵⁸.

⁵⁷ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 376 ss.

⁵⁸ Art. 17, comma 3, del D.lgs. n. 472/1997. Tuttavia, ai sensi degli artt. 2 e 3, del D.lgs. n. 472/1997, le sanzioni amministrative dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero formali, sono ridotte rispettivamente a un terzo e a due terzi, se le somme complessivamente dovute sono pagate dal contribuente entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso bonario.

Le sanzioni amministrative e accessorie relative a violazioni formali sono irrogate dall'Ufficio o dall'ente competente all'accertamento del tributo. Conformemente a quanto stabilito dall'art. 16, del D.lgs. n. 472/1997, l'irrogazione delle sanzioni deve avvenire obbligatoriamente con la notifica di un apposito atto di contestazione, il quale dovrà indicare, a pena di nullità: i fatti attribuiti al trasgressore, gli elementi probatori, le norme applicate, i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni, l'entità delle sanzioni, i minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Qualora la motivazione faccia riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, ad eccezione del caso in cui quest'ultimo ne riproduca il contenuto essenziale. L'atto di contestazione deve altresì contenere: l'invito a pagare le somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei relativi benefici; l'invito a fornire le proprie deduzioni difensive per contestare le sanzioni irrogate in sede amministrativa, nel caso il contribuente non intenda addivenire alla definizione agevolata; l'indicazione dell'organo giurisdizionale dinanzi al quale è possibile proporre ricorso.

Dunque, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di contestazione, il trasgressore e gli obbligati in solido, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo⁵⁹. La definizione agevolata della sanzione principale, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.lgs. n. 472/1997, impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Il contribuente che non voglia avvalersi dell'istituto della definizione agevolata può contestare le sanzioni fornendo le proprie deduzioni difensive entro il termine per proporre ricorso. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18 del D.lgs. n. 546/1992. Qualora siano presentate deduzioni difensive in ordine alle sanzioni irrogate, non è ammessa, invece, l'impugnazione

⁵⁹ La misura della riduzione delle sanzioni, prevista in caso di definizione ex art. 16 del D.lgs. n. 472/1997, è stata modificata da un quarto a un terzo, dall'art. 1, comma 20, lett. b), L. n. 220/2010. La disposizione novellata si applica con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011.

immediata dell'atto di contestazione e, se proposta, diviene improcedibile in conformità al dettato dell'art. 16, comma 5, del D.lgs. n. 472/1997.

Laddove siano state proposte difese, l'ente impositore, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, emette un nuovo atto di irrogazione delle sanzioni. Secondo quanto previsto dall'art. 16, comma 7-bis, del D.lgs. n. 472/1997, se le deduzioni proposte non sono accolte, il nuovo atto di irrogazione delle sanzioni è definibile dal contribuente esclusivamente con il versamento dell'intero ammontare; se, al contrario, le deduzioni proposte sono accolte, le sanzioni, rideterminate dall'ufficio, sono definibili in via agevolata dal contribuente.

Le sanzioni relative a violazioni sostanziali, collegate pertanto al tributo, sono irrogate, come disciplinato dall'art. 17 del D.lgs. n. 472/1997, *“senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità”*.

Il contribuente a cui è notificato un atto impositivo, può definire le sanzioni in via agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso⁶⁰.

La definizione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 472/1997 riguarda in via esclusiva le sanzioni, non comporta, dunque, l'acquiescenza alla pretesa impositiva; relativamente a quest'ultima il contribuente potrà proporre ricorso ovvero presentare istanza di accertamento con adesione. È opportuno precisare, in tal senso, quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 12/2010: *“La definizione agevolata della sanzione determina l'estinzione della potenziale controversia afferente la contestata violazione delle norme tributarie con l'effetto che colui che se ne è avvalso non potrà*

⁶⁰ Art. 17, comma 2, del D.lgs. n. 472/1997. La riduzione delle sanzioni, prevista in caso di definizione ex art. 17 del D.lgs. n. 472/1997, è stata modificata, da un quarto a un terzo, dall'art. 1, comma 20, lett. c), L. n. 220/2010, con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011.

invocare l'esito positivo dell'eventuale contenzioso radicatosi in ordine alla violazione sottesa alla sanzione definita". Dunque, nel caso in cui il contribuente abbia versato un terzo della misura afflittiva connessa a una pretesa impositiva e, contestualmente, abbia adito il giudice tributario per contestare la maggiore imposta richiesta, "la sentenza che dovesse definire il giudizio, negando la sussistenza della violazione, non darebbe comunque titolo alla ripetizione di quanto percepito dall'Ente impositore in base alla definizione agevolata della sanzione, stante l'intangibilità della definizione stessa"⁶¹.

1.3.4 L'adesione al contenuto del processo verbale di constatazione.

L'art 5-bis del D.lgs. n. 218/1997, attribuisce al contribuente la facoltà di *aderire* al contenuto *integrale* del *processo verbale di constatazione*, i cui rilievi sono trasfusi successivamente nell'atto di definizione dell'accertamento parziale⁶².

Dalla definizione della pretesa tributaria, in via anticipata e incondizionata, conseguono alcuni indubbi vantaggi a favore del contribuente: la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie a un sesto del minimo edittale⁶³; la possibilità di rateizzare il

⁶¹ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 380 ss.

⁶² L'istituto in esame è stato introdotto dall'art. 83, comma 18, D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 133/2008, con riferimento ai verbali di constatazione consegnati a decorrere dal 25 giugno 2008, al fine di velocizzare l'accertamento fondato sul processo verbale di constatazione e, quindi, la procedura di materiale riscossione delle imposte.

⁶³ La misura della riduzione delle sanzioni prevista in caso di adesione al processo verbale di constatazione è pari alla metà di quella prevista per l'accertamento con adesione. Pertanto, a seguito dell'incremento della sanzione applicabile in caso di accertamento con adesione (art. 2, comma 5, D.lgs. n. 218/1997, modificato dall'art. 1, comma 21, L. n. 220/2010), la misura della sanzione per l'istituto in esame muta da un ottavo ad un sesto, con riguardo agli atti definibili emessi dal 1° febbraio 2011.

pagamento delle somme dovute, senza la prestazione di garanzie; la riduzione fino ad un terzo delle sanzioni penali pecuniarie e la disapplicazione delle sanzioni accessorie⁶⁴.

Ciò nonostante, l'impossibilità di formulare osservazioni con riguardo ai rilievi ritenuti infondati, comporta uno scarso utilizzo dell'istituto *de quo*.

Ai sensi dell'art. 24 della L. n. 4/1929, l'ambito applicativo è limitato ai soli processi verbali di constatazione redatti dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, ovvero dagli organi della Guardia di Finanza. Quindi, per essere suscettibili di definizione, i rilievi devono attenersi a contestazioni riferite a violazioni sostanziali⁶⁵ con riferimento alla normativa in materia di imposte sui redditi (Irpef e Ires), Iva, Irap, addizionale regionale o comunale all'Irpef e imposte sostitutive di quelle sul reddito, contributi previdenziali correlati a imponibili determinati in sede di dichiarazione dei redditi.

Ai fini dell'operatività dell'istituto, per di più, i processi verbali devono consentire l'emissione di avvisi di accertamento parziali⁶⁶, di cui agli artt. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

Sono, al contrario, escluse dall'ambito di applicazione dell'istituto le violazioni sostanziali relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati, si pensi, ad esempio, alle imposte di registro, ipotecarie, ovvero sulle successioni e donazioni. Soggette ad esclusione sono anche le violazioni formali derivanti dalla liquidazione automatica, ovvero dal controllo formale della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione Iva; sono intese come violazioni formali quelle che non comportano il recupero di base imponibile o d'imposta, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate alla maggior imposta

⁶⁴ Se le violazioni contestate a seguito dell'attività istruttoria integrano gli estremi di uno dei reati previsti dal D.lgs. n. 74/2000, l'adesione al processo verbale di constatazione rende operativa la circostanza attenuante di cui all'art. 13, del citato decreto, ma non esonera l'organo verificatore dall'obbligo di denuncia sancito dall'art. 331 del c.p.p.

⁶⁵ Le violazioni sostanziali comportano il recupero di base imponibile e d'imposta, ovvero l'irrogazione di sanzioni commisurate alla maggiore imposta accertata.

⁶⁶ L'elemento caratterizzante l'accertamento *de quo*, riguarda la possibilità per l'Ufficio finanziario di emanare, entro i termini di decadenza, un successivo atto impositivo, che può fondarsi anche su elementi già acquisiti al momento dell'emissione dell'accertamento parziale.

accertata, sebbene siano riferite a imposte suscettibili di adesione, salvo che siano, secondo quanto definito dalla Guardia di Finanza con la Circolare n. 1/2008, *“riferite a obblighi contabili riguardanti periodi d’imposta per i quali risultino constatate anche violazioni sostanziali cui quelle formali sono correlate in funzione prodromica”*.

Sotto il profilo procedurale, l’adesione al processo verbale di constatazione avviene mediante la trasmissione, da parte del contribuente⁶⁷, di una comunicazione all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente in ragione dell’annualità oggetto di definizione⁶⁸, nonché all’organo che ha redatto il verbale⁶⁹.

Il modello di adesione deve essere spedito a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, ovvero consegnato direttamente ai soggetti destinatari, entro il termine perentorio di trenta giorni decorrenti dalla consegna del processo verbale di constatazione.

L’Ufficio finanziario, una volta verificata la sussistenza dei requisiti formali e sostanziali della comunicazione, emette un atto di definizione dell’accertamento parziale⁷⁰. In mancanza dei presupposti per l’adesione al processo verbale di constatazione, l’Ufficio tributario comunica al contribuente il diniego di definizione, tale atto risulterà impugnabile

⁶⁷ Laddove i processi verbali di constatazione siano notificati a società a società di persone e altri soggetti di cui all’art. 5 del D.P.R. n. 917/1986, a società che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale, ovvero per il regime del consolidato fiscale, la comunicazione dell’adesione deve essere eseguita dai rappresentanti legali delle citate entità collettive. Successivamente, l’atto di definizione è notificato dall’Ufficio finanziario all’ente collettivo, ed anche a ciascun soggetto partecipante, che possono comunicare la volontà di definire la propria posizione entro trenta giorni dalla ricezione dell’atto medesimo.

⁶⁸ Nel caso in cui il processo verbale si riferisca a più annualità d’imposta, per le quali rilevi la competenza territoriale di più Uffici, il contribuente deve presentare la comunicazione a tutti gli Uffici competenti per le annualità interessate.

⁶⁹ È sufficiente la presentazione di una sola comunicazione nel caso in cui l’organo verbalizzante coincida con l’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate competente per la definizione.

⁷⁰ La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, uniformandosi ai recenti orientamenti giurisprudenziali della Suprema Corte, ha ricompreso l’atto di definizione dell’accertamento parziale notificato dall’Agenzia delle Entrate, nel novero degli atti impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie, poiché l’elenco di cui all’art. 19, del D.lgs. n. 546/1992, deve essere oggetto di interpretazione estensiva (Sentenza n. 46/2012).

in quanto compreso nel novero della lettera h) dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, concernente i dinieghi di definizione agevolata dei rapporti fiscali⁷¹.

L'adesione al processo verbale di constatazione si perfeziona con la notifica al contribuente dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, entro sessanta giorni dalla presentazione all'Ufficio della richiesta di adesione. La notifica dell'atto di definizione, dunque, consente di perfezionare l'adesione al processo verbale di constatazione, indipendentemente dal successivo regolare pagamento delle somme dovute.

Dal punto di vista formale, l'atto di definizione deve recare le indicazioni previste dall'art. 7 del D.lgs. n. 218/1997, vale a dire gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute⁷².

Nei venti giorni successivi alla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, il contribuente deve versare le somme da esso risultanti in un'unica soluzione, ovvero in forma rateale. Il pagamento può essere dilazionato fino ad un massimo di otto rate trimestrali di uguale importo, dodici se le somme dovute superano i 51.645,69 euro, senza la necessità di prestare idonea garanzia. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale⁷³, calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione. Nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, a norma dell'art. 14, del D.P.R. n. 602/1973.

In conclusione, nel rapporto tra i vari istituti deflattivi, opera la regola per cui non si può fruire di un istituto successivo, se non è stato utilizzato quello precedente. Il principio è derogabile esclusivamente qualora l'istituto attivabile per primo contenga addebiti qualitativamente e/o quantitativamente diversi rispetto al secondo. Dal citato principio

⁷¹ In tal senso si è espressa la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, con sentenza n. 456/2011.

⁷² Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 388 ss.

⁷³ Dal 1° gennaio 2012 la misura del tasso legale di interesse è del 2,5 per cento annuo.

discende che la mancata adesione al processo verbale di constatazione, definibile ai sensi dell'art. 5-*bis*, del D.lgs. n. 218/1997, preclude al contribuente la possibilità di aderire al contenuto del successivo invito a comparire, eventualmente emesso dall'Agenzia delle Entrate. In via eccezionale, l'invito a comparire può essere oggetto di definizione solo laddove manifesti una pretesa impositiva diversa da quella contenuta nel processo verbale di constatazione, come nell'ipotesi dell'accoglimento da parte dell'Ufficio finanziario di alcune osservazioni o richieste presentate dal contribuente conformemente all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

1.3.5 L'adesione al contenuto dell'invito a comparire.

Al fine di ampliare le ipotesi di definizione della pretesa tributaria in fase antecedente al contraddittorio con l'Ufficio finanziario, il Legislatore ha ritenuto di introdurre l'istituto dell'*adesione al contenuto dell'invito a comparire*.

Tale istituto di definizione dell'accertamento mediante adesione al contenuto dell'invito a comparire ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e di altre imposte indirette, è stato inserito all'art. 5, commi 1-*bis* e ss., del D.lgs. n. 218/1997, ad opera dell'art. 27, comma 1, lett. b), del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009, con riferimento agli inviti emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2009⁷⁴.

Lo strumento deflattivo *de quo* consente al contribuente di prestare adesione al contenuto integrale dell'invito a comparire, fruendo, in tal modo, dello stesso regime premiale previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione, ovvero: riduzione delle sanzioni

⁷⁴ In sede di conversione, l'art. 27, comma 1-*bis*, lett. b), del D.L. n. 185/2008, ha esteso l'ambito di applicazione dell'istituto anche alle imposte indirette diverse dall'Iva, introducendo il comma 1-*bis* all'art. 11 del D.lgs. n. 218/1997, con riferimento agli inviti notificati dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a partire dal 29 gennaio 2009, data di entrata in vigore della legge di conversione

amministrative tributarie ad un sesto del minimo edittale⁷⁵; possibilità di pagamento rateale senza la necessità di prestare alcuna garanzia; riduzione delle sanzioni penali pecuniarie fino ad un terzo e disapplicazione delle pene accessorie; definitività dell'accertamento⁷⁶.

Per quanto attiene l'ambito di applicazione, l'istituto in esame opera in relazione agli inviti a comparire emessi dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva⁷⁷ e in materia di imposte indirette diverse dall'Iva, vale a dire in riferimento alle imposte di registro, alle imposte ipotecarie e catastali, all'imposta sulle successioni e donazioni⁷⁸.

In materia di imposte sui redditi e di Iva, la definizione dell'accertamento mediante adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, è preclusa nell'ipotesi in cui sia stato consegnato in precedenza un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art. 5-*bis*, del D.lgs. n. 218/1997 e il contribuente, pur in presenza dei presupposti, non vi abbia prestato adesione. Siffatta preclusione non opera qualora la pretesa impositiva contenuta nell'invito riguardi imponibili e/o imposte di entità diversa rispetto a quelle risultanti dal processo verbale. L'invito emesso successivamente, è definibile per adesione ai sensi dell'art. 5, comma 1-*bis*, anche ove gli imponibili e/o le imposte indicate nel processo verbale siano state ridimensionate a seguito del recepimento di alcune richieste formulate dal contribuente, a norma dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente⁷⁹.

⁷⁵ In caso di adesione all'invito al contraddittorio, le sanzioni sono ridotte alla metà di quelle previste per l'ordinario accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 2, comma 5, del D.lgs. n. 218/1997, per cui la misura delle sanzioni risulta pari ad un sesto del minimo edittale per gli inviti emessi a decorrere dal 1° febbraio 2011. Invece per gli atti definibili notificati dall'Agenzia delle Entrate fino al 31 gennaio 2011, le sanzioni sono ridotte ad un ottavo dei minimi di legge. Come chiarito dalla Circolare n. 4/2009, la riduzione riguarda le sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e di quelle collegate al tributo, tipologia alla quale appartengono anche le violazioni relative agli obblighi contabili in quanto da ritenere prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento.

⁷⁶ La definizione mediante adesione all'invito al contraddittorio, rende operative la circostanza attenuante di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, qualora le violazioni integrino gli estremi di uno dei delitti previsti dal citato decreto legislativo.

⁷⁷ Ex art. 5, comma 1-*bis* e ss., del D.lgs. n. 218/1997.

⁷⁸ Ex art. 11, del D.lgs. n. 218/1997.

⁷⁹ Circolare n. 4/2009, Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'istituto in analisi trova la sua più idonea applicazione quando l'accertamento è fondato principalmente su prove di natura presuntiva, ovvero su altri elementi in ogni modo suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'Ufficio; è, ad esempio, il caso di: accertamenti d'ufficio basati su presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza⁸⁰; accertamenti analitico-induttivi basati su presunzioni semplici⁸¹; accertamenti induttivi extracontabili⁸²; accertamenti sintetici⁸³. La maggior riduzione delle sanzioni rispetto all'accertamento con adesione, è connessa proprio alla collaborazione prestata dal contribuente al fine di una più celere definizione del rapporto.

Al fine di conferire operatività all'istituto, gli Uffici inviano al contribuente l'invito a comparire, almeno quarantacinque giorni prima della data fissata per il contraddittorio. L'avvio della procedura costituisce per l'Ufficio una mera facoltà preordinata a pervenire ad una più fondata determinazione del presupposto impositivo, salvo i casi in cui l'invito sia prescritto dalla legge, come per il nuovo accertamento sintetico, ai sensi dell'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973, ovvero per gli accertamenti basati sugli studi di settore⁸⁴.

Dal 1° gennaio 2009, secondo quanto disposto dall'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997 e successivamente integrato dall'art. 27, comma 1-bis, del D.L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2/2009, gli inviti devono indicare: i periodi d'imposta suscettibili di accertamento; il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; la pretesa fiscale, ovvero maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata; i motivi che hanno dato luogo alla determinazione di suddette maggiori imposte, ritenute e contributi.

⁸⁰ Artt. 41 del D.P.R. n. 600/1973 e 55, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

⁸¹ Art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973; art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973; art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

⁸² Artt. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e 55 del D.P.R. n. 633/1972.

⁸³ Artt. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.

⁸⁴ L'art. 10, comma 3-bis, della L. n. 146/1998 dispone: "*Nelle ipotesi di cui al comma 1, l'Ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*".

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 4/2009, *“le suddette indicazioni permettono al contribuente di avere piena contezza dei presupposti , in fatto e in diritto, su cui si fonda la possibile pretesa impositiva oggetto dell’invito. E ciò, oltre a consentirgli tutte le opportune valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione ai contenuti dell’invito, lo pone nella migliore condizione per affrontare il contraddittorio, ove ritenga invece indispensabile il confronto con l’ufficio. L’implementazione dei contenuti dell’invito al contraddittorio va quindi tralasciata anche in funzione di un efficientamento complessivo del procedimento di accertamento con adesione. la convenienza della definizione mediante adesione immediata ai contenuti dell’invito dovrebbe infatti risultare chiara, al contribuente, soprattutto nei frequenti casi in cui la pretesa presenti margini assai limitati per una rivisitazione nell’ambito di un contraddittorio che potrebbe anche non chiudersi con la definizione, lasciando anche aperti gli spazi per eventuali, ulteriori attività istruttorie che potrebbero risultare necessarie proprio a seguito di quanto emerso dal confronto con il contribuente, al fine di migliorare la qualità e la motivazione dell’accertamento”*. Dopo aver valutato la fondatezza della pretesa erariale, il contribuente potrà decidere di aderire al contenuto integrale dell’invito, ovvero di partecipare al contraddittorio per definire l’accertamento con adesione.

L’adesione del contribuente⁸⁵ al contenuto dell’invito è eseguita mediante una comunicazione trasmessa all’Ufficio competente dell’Agenzia delle Entrate; alla comunicazione deve essere allegata la quietanza di pagamento dell’intero importo ovvero della prima rata. La consegna può avvenire direttamente agli Uffici che hanno emesso l’invito, ovvero a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. L’adesione è comunicata utilizzando, a pena di nullità, un apposito modello approvato con il provvedimento del

⁸⁵ Nel caso di società di cui all’art. 5, del Tuir, di aziende coniugali e di soggetti che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale ai sensi degli artt. 115 e 116 del predetto Testo Unico, l’Ufficio finanziario notifica gli inviti al contraddittorio sia alle citate entità collettive, sia ai soggetti partecipanti. Pertanto, i soci, gli associati o i coniugi, possono autonomamente aderire al contenuto dell’invito ricevuto, inoltrando la comunicazione di adesione e versando le somme indicate nello stesso.

Direttore dell’Agenzia delle Entrate, nel quale occorre indicare i seguenti elementi: i dati del soggetto invitato al contraddittorio; l’atto di invito al contraddittorio per il quale si presta adesione; il numero di rate prescelto, in caso di pagamento dilazionato. Ai fini della validità della comunicazione, è necessaria la sottoscrizione del contribuente, ovvero del suo rappresentante legale.

Le somme dovute possono essere versate in un’unica soluzione, ovvero in forma rateale in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate se le somme dovute superano i 51.645,69 euro, senza la necessità di prestare idonea garanzia. Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale⁸⁶, calcolati dal giorno successivo a quello del primo versamento e fino alla data di scadenza di ciascuna rata. Le modalità di versamento delle somme dovute in forma rateale sono quelle di cui all’art. 8, del D.lgs. n. 218/1997, quindi, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente Ufficio dell’Agenzia delle Entrate provvede all’iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, a norma dell’art. 14, del D.P.R. n. 602/1973, applicabile anche all’istituto definitorio in esame, compatibilmente con le peculiarità da esso presentate.

Ai fini della validità della definizione, è necessario che il contribuente trasmetta all’Ufficio competente la comunicazione di adesione al contenuto integrale dell’invito e adempia l’obbligo di versamento dell’unica o della prima rata, nel termine perentorio di quindici giorni antecedenti la data fissata per la comparizione⁸⁷.

⁸⁶ Dal 1° gennaio 2012 la misura del tasso legale di interesse è del 2,5 per cento annuo.

⁸⁷ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 392 ss.

1.3.6 L'accertamento con adesione.

L'*accertamento con adesione* è l'istituto deflattivo del contenzioso preordinato a favorire l'instaurazione del contraddittorio tra Ufficio e contribuente, al fine di giungere ad una definizione concordata delle pretese erariali contenute in un processo verbale di constatazione, ovvero in un avviso di accertamento.

L'istituto dell'accertamento con adesione, presente nel nostro ordinamento con forme e nomenclature diverse da tempi remoti, trova, nella più recente versione, la sua fonte normativa nell'art. 3, comma 120, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, conferente la delega al Governo per una revisione dell'istituto al tempo disciplinato dagli artt. 2-*bis* e 2-*ter* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564. La citata delega è attuata con il D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 che agli artt. da 1 a 13 detta le regole dell'accertamento con adesione.

Dalla definizione dell'istituto *de quo* derivano i seguenti vantaggi: la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento o di rettifica notificato al contribuente⁸⁸; la riduzione delle sanzioni amministrative ad un terzo del minimo previsto dalla legge, ricalcolate sulla base dell'imposta concordata⁸⁹; la cancellazione delle sanzioni tributarie accessorie di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 472/1997⁹⁰; la riduzione delle sanzioni penali pecuniarie fino ad un terzo e la disapplicazione delle pene accessorie⁹¹; la rideterminazione della base imponibile dei

⁸⁸ A norma dell'art. 6, comma 4, ultimo periodo, del D.lgs. n. 218/1997.

⁸⁹ Tuttavia, il perfezionamento dell'accertamento con adesione, conformemente al disposto degli artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, non produce alcun effetto premiale con riguardo alle sanzioni scaturenti dalla liquidazione automatica della dichiarazione, che vanno applicate e riscosse secondo le ordinarie modalità.

⁹⁰ Come affermato dall'Amministrazione Finanziaria con Circolare n. 23/1999.

⁹¹ La definizione dell'accertamento con adesione, rende operante l'attenuante di cui all'art. 13, del D.lgs. n. 74/2000, nell'ipotesi in cui i debiti tributari siano estinti mediante pagamento, anche a seguito di concordato e conciliazione, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'efficacia della citata attenuante, è circoscritta ai casi in cui l'adesione conduca ad un'imposta evasa comunque superiore alla soglia penalmente rilevante. Qualora, invece, a seguito dell'accertamento con adesione, l'imposta evasa si riduca al di sotto della soglia penalmente rilevante, il reato tributario si estingue, a meno che il giudice penale non adduca elementi di fatto tali da rendere maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione del tributo dovuto. Si tratta di un importante principio di diritto formulato dalla Corte di Cassazione Penale con Sentenza n. 5640/2012: "*Agli effetti della verifica del superamento della soglia di punibilità prevista per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la circostanza che la pretesa*

contributi previdenziali e assistenziali correlati agli imponibili tributari, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Per espressa previsione normativa, il perfezionamento dell'istituto dell'accertamento con adesione, rende l'avviso di accertamento definitivo, dunque né impugnabile da parte del contribuente⁹², né tanto meno modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio finanziario. Tuttavia, con riguardo all'accertamento con adesione concernente le imposte sui redditi o l'Iva, vi sono casi tassativamente previsti dall'art. 2, comma 4, del D.lgs. n. 218/1997, in cui la nuova azione accertatrice dell'ente impositivo non è preclusa: se l'Ufficio finanziario viene a conoscenza di nuovi elementi⁹³, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque, non inferiore a 77.468,53 euro; se la definizione riguarda accertamenti parziali; se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società di persone o nelle associazioni professionali

tributaria sia stata ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario non vincola il giudice penale il quale potrebbe pervenire, sulla base di argomenti di fatto non considerati dal giudice tributario, ad un convincimento diverso e ritenere superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario, ma egli non può prescindere dalla originaria pretesa tributaria fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, di talché nell'ipotesi di accertamento con adesione, così come in ogni forma di concordato fiscale, dove l'iniziale pretesa tributaria sia stata ridimensionata non già dal giudice tributario ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto d'imposta, si deve ritenere il giudice penale non sia comunque mai vincolato all'imposta accertata ma che per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione siano necessari concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta".

⁹² La Suprema Corte, con Ordinanza n. 19220/2012, ha ritenuto essere preclusa al contribuente qualsiasi forma di impugnazione dell'atto di accertamento definito con adesione. Alla luce di ciò, i giudici hanno dichiarato inammissibile il ricorso avverso il diniego di rimborso, chiesto dal contribuente a seguito della scoperta di nuovi documenti, in quanto costituirebbe una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla *ratio* dell'istituto, deve ritenersi intangibile: si vedano Corte di Cassazione, Sentenze n. 20732/2010, n. 10086/2009 e n. 18962/2005. Il principio della definitività e dell'intangibilità dell'accertamento con adesione, è stato affermato anche dalla Commissione Tributaria regionale della Lombardia, che con Sentenza n. 107/2012, ha ritenuto immodificabile l'atto di accertamento con adesione, anche se viziato da un errore materiale.

⁹³ Come riportato nella Circolare n. 235/1997, l'Amministrazione finanziaria ritiene che per elementi nuovi debbano intendersi non solo i fatti sconosciuti alla data del precedente accertamento, ma anche quelli di impossibile rilevazione dal contenuto della dichiarazione, nonché dagli atti in possesso dell'Ufficio alla data medesima.

indicate nell'art. 5 del Tuir, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria⁹⁴; se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società di persone, delle associazioni professionali o dell'azienda coniugale alla quale partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

La procedura dell'accertamento con adesione trova applicazione in materia di accertamenti riguardanti le imposte dirette, vale a dire Irpef e relative addizionali, Ires, Irap e imposte sostitutive delle imposte sui redditi, nonché le principali imposte indirette, ovvero Iva⁹⁵, imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni⁹⁶.

Non possono essere oggetto di accertamento con adesione, gli avvisi bonari emessi a seguito della liquidazione automatica delle imposte e dei controlli formali, di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972⁹⁷.

⁹⁴ Al riguardo, l'art. 4, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997 dispone: *“Nel caso di esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata, di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria e in caso di società che optano per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del medesimo testo unico, l'ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio. Nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità non hanno partecipato al contraddittorio, gli uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della stessa; non si applicano gli artt. 2, comma 5, e 15, comma 1, del presente decreto”.*

⁹⁵ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997: *“La definizione delle imposte sui redditi ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto, relativamente alle fattispecie per essa rilevanti. In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione. Possono formare oggetto della definizione anche le fattispecie rilevanti ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto”.*

⁹⁶ Ai sensi dell'art. 1, del D.lgs. n. 218/1997: *“L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti”.*

⁹⁷ La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con Sentenza n. 152/2012, ha ritenuto gli avvisi di liquidazione delle maggiori imposte, frutto di una mera attività di controllo della dichiarazione, non

Prima della formazione dell'atto impositivo, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente⁹⁸ può inviare al contribuente un invito a comparire al fine di giungere ad una definizione concordata dei periodi d'imposta suscettibili di accertamento⁹⁹. Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997, nell'invito devono essere indicati: i periodi d'imposta suscettibili di accertamento; il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di adesione al contenuto integrale dell'invito¹⁰⁰; i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi suddetti.

A fronte della notifica dell'invito, il contribuente può presentarsi al contraddittorio fornendo la documentazione atta a confutare l'accertamento, al fine di ottenere la riduzione delle imposte, degli interessi e delle sanzioni. La mancata partecipazione al contraddittorio, preclude al contribuente la possibilità di presentare, a seguito della notifica dell'avviso di

rientranti nel novero degli atti suscettibili di definizione mediante accertamento con adesione. Nel caso specifico, l'avviso di liquidazione rilevava l'insussistenza dei presupposti di legge per l'applicazione delle agevolazioni fiscali, per cui risultava incompatibile con una procedura di natura transattiva.

⁹⁸ Ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997: *“Competente alla definizione è l'ufficio delle entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale”*.

⁹⁹ L'avvio della procedura di accertamento con adesione costituisce per l'ufficio finanziario una mera facoltà, tranne per i casi in cui la notifica dell'invito a comparire è prescritta dalla legge come obbligatoria. Più in dettaglio, riguardo al nuovo accertamento sintetico, l'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973 prevede: *“L'ufficio che procede alla determinazione del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*. (Comma così modificato dall'art. 22, comma 1, del D.L. n. 78/2010, convertito dalla L. n. 122/2010, con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto al 31 maggio 2010). L'obbligo sussiste anche con riguardo agli accertamenti basati sugli studi di settore, per i quali l'Ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, deve invitare il contribuente a comparire ai sensi dell'art. 5, del D.lgs. n. 218/1997.

¹⁰⁰ La definizione agevolata è disciplinata dall'art. 5, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218/1997. Di tale definizione agevolata il contribuente può avvalersi, in alternativa allo strumento dell'accertamento con adesione, esclusivamente laddove non gli sia stato notificato in precedenza un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art. 5-bis del medesimo decreto.

accertamento, l'istanza di accertamento con adesione secondo quanto disposto dall'art. 6, del D.lgs. n. 218/1997¹⁰¹.

Il procedimento può essere avviato anche su iniziativa del contribuente mediante la presentazione all'Ufficio finanziario dell'istanza di accertamento con adesione in carta libera¹⁰²: prima della notifica dell'atto impositivo, quando siano effettuati accessi, ispezioni o verifiche nei suoi confronti ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973, e 52 del D.P.R. n. 633/1972¹⁰³; entro il termine perentorio per la proposizione del ricorso, qualora gli sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito a comparire di cui all'art. 5, comma 1¹⁰⁴. In tal caso i termini di impugnazione restano sospesi per novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente¹⁰⁵. La sospensione opera a prescindere dalla mancata formalizzazione dell'accordo, ed è cumulabile, in tutto o in parte, con il periodo di sospensione feriale ridotto, a decorrere dal 2015, da quarantasei a trentuno giorni. La facoltà di far cessare la sospensione del termine di impugnazione è attribuita al solo contribuente mediante la proposizione del ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure la rinuncia formale e

¹⁰¹ È inammissibile l'istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente dopo l'invito a comparire notificato dall'Ufficio tributario e dopo l'esperimento del contraddittorio conclusosi con esito negativo. Tale principio trova fondamento nella sentenza n. 43/2012 pronunciata dai giudici della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con riguardo ad un invito a comparire notificato dall'Ufficio a seguito di un accertamento basato sugli studi di settore. I giudici di seconde cure, inoltre, hanno rilevato come la dichiarazione di inammissibilità dell'istanza, renda inapplicabile il regime di sospensione automatica del termine di impugnazione.

¹⁰² L'istanza può essere presentata all'Ufficio tributario mediante consegna diretta, ovvero avvalendosi del servizio postale. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nell'*Annuario del contribuente 2012*, se l'istanza è presentata a mezzo di plico raccomandato con avviso di ricevimento, l'invio si considera eseguito alla data di spedizione, mentre se la domanda è recapitata per posta ordinaria vale la data di ricezione da parte dell'Ufficio.

¹⁰³ Art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997. Laddove il processo verbale di constatazione sia definibile ai sensi dell'art. 5-bis, del D.lgs. n. 218/1997, il contribuente può rinunciare a presentare istanza di accertamento con adesione e aderire al contenuto integrale dello stesso.

¹⁰⁴ Art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997.

¹⁰⁵ Ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.lgs. n. 218/1997, i termini sono sospesi anche per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 60, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e per l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'Ufficio ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, qualora ne ricorrano i presupposti.

irrevocabile a detta istanza. A tal proposito, la Corte Costituzionale, con Ordinanza n. 140/2011, ha chiarito come: *“La redazione del verbale, dal quale risulta che le parti concordano nel concludere con esito negativo il presente procedimento, si risolve in una mera presa d’atto del mancato raggiungimento dell’accordo tra il contribuente e l’ufficio tributario e, pertanto, non può né equipararsi all’impugnativa dell’atto di accertamento né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all’istanza di accertamento con adesione”*¹⁰⁶. Nel termine di quindici giorni dal ricevimento dell’istanza, l’Ufficio finanziario può formulare al contribuente, anche in via telematica, l’invito a comparire, il cui invio pur rappresentando una mera facoltà per l’Ufficio stesso, non è idoneo, qualora non trasmesso, a determinare la perdita della sospensione automatica di novanta giorni dall’istanza¹⁰⁷.

Una volta avviato il procedimento, si svolge il contraddittorio tra le parti al fine di favorire il raggiungimento di un accordo. Il confronto con l’Ufficio accertatore consente al contribuente di esporre, personalmente o mediante un rappresentante munito di procura speciale¹⁰⁸, le proprie osservazioni e di produrre documenti idonei a confutare la pretesa erariale. Il tentativo di definire l’accertamento con adesione, può richiedere più incontri, dei quali deve essere redatta una sintetica verbalizzazione.

Il contraddittorio può concludersi: con un accordo il cui contenuto è riprodotto in duplice copia, in un atto di adesione; con l’archiviazione del processo verbale di constatazione, ovvero dell’avviso di accertamento, a seguito del totale accoglimento delle prove addotte dal contribuente; con la notifica dell’avviso di accertamento, ovvero la conferma dello stesso, in ragione del mancato accoglimento delle osservazioni formulate dal contribuente.

¹⁰⁶ Si veda, in tal senso, quanto affermato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 3762/2012, n. 2857/2012 e n. 17439/2012.

¹⁰⁷ Per i giudici della Corte di Cassazione *“La mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell’istanza ex art. 6 del D.lgs. n. 218/1997, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge”* (SS. UU., Sentenza n. 3676/2012). Cfr. anche Ordinanza n. 29127/2011.

¹⁰⁸ Art. 7, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218/1997.

Nella prima ipotesi, l'atto di accertamento con adesione deve contenere: gli elementi e la motivazione su cui si fonda la definizione concordataria; la liquidazione delle maggiori imposte, sanzioni e interessi e delle altre somme dovute in dipendenza della definizione; le modalità di pagamento; a pena di nullità, la sottoscrizione delle parti.

Diversamente, nel caso di esito negativo dell'intero *iter* procedimentale, il contribuente può, entro il termine per la proposizione del ricorso: impugnare l'avviso di accertamento - già notificato, ovvero ricevuto in seguito - dinanzi alla giurisdizione tributaria; avvalersi dell'istituto della definizione agevolata delle sanzioni¹⁰⁹ e eventualmente proporre ricorso contro la sola pretesa impositiva. La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione preclude al contribuente la possibilità di avvalersi dell'istituto dell'acquiescenza.

Il versamento delle somme dovute può essere eseguito in un'unica soluzione o, su richiesta del contribuente, in forma rateale¹¹⁰ mediante delega ad una banca autorizzata, ovvero tramite l'Agenzia della riscossione competente in base all'ultimo domicilio fiscale del contribuente. Nel caso di pagamento dilazionato, possono essere corrisposte un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, oppure di dodici se la somma complessivamente dovuta supera i 51.645,69 euro. Sugli importi delle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi al saggio legale¹¹¹, calcolati dal giorno successivo a quello di perfezionamento dell'atto di adesione e fino alla scadenza di ciascuna rata.

Per le procedure *de quo* non ancora perfezionate alla data del 6 luglio 2011, è stato soppresso l'obbligo di prestare idonea garanzia per gli accertamenti con adesione di importo superiore a cinquantamila euro, per i quali il contribuente aveva adottato il sistema di pagamento rateale¹¹².

¹⁰⁹ Art. 17, del D.lgs. n. 472/1997.

¹¹⁰ Il contribuente può compensare le somme dovute a seguito dell'accertamento con adesione, con eventuali crediti d'imposta vantati nei confronti del Fisco, ma solo se le somme a debito siano da versare con modello F24. Pertanto, la compensazione può avvenire solo con riferimento alle seguenti imposte: Irpef, addizionale regionale e comunale dell'Irpef, Ires, Iva e Irap.

¹¹¹ Dal 1° gennaio 2012, la misura del tasso legale di interesse è del 2,5 per cento annuo.

¹¹² Art. 8, comma 2, D.lgs. n. 218/1997 modificato dall'art. 23, comma 17, lett. a), D.L. n. 98/2011.

Ai fini del perfezionamento del procedimento di adesione, il contribuente deve corrispondere l'intera somma dovuta a seguito della definizione, ovvero la prima rata, nel termine di venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione, secondo quanto dettato dall'art. 9, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997.

Nei successivi dieci giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, a norma dell'art. 8, comma 3, del D.lgs. n. 218/1997, il contribuente fa pervenire all'Ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento, e l'Ufficio rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute, comprensive dei relativi interessi. Sull'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, è prevista l'applicazione della sanzione per ritardati o omessi versamenti in misura doppia, vale a dire pari al sessanta per cento delle somme dovute a seguito dell'adesione¹¹³.

Il ritardo nel pagamento delle rate, può essere sanato dal contribuente ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso, ovvero attraverso il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi legali maturati dalla data dell'originaria scadenza a quella del pagamento e delle relative sanzioni, entro il termine di versamento della rata successiva: in questo caso, qualora nel termine di dieci giorni dal versamento, il contribuente faccia pervenire all'Ufficio l'attestazione dell'avvenuto pagamento, il raddoppio delle sanzioni non opera e sono fatti salvi i benefici delle dilazioni.

¹¹³ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 397 ss.

1.3.7 La mediazione.

La *mediazione tributaria* obbligatoria è stata introdotta dall'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011 che ha inserito l'art. 17-*bis* nel D.lgs. n. 546/1992.

Si tratta di uno strumento deflattivo del contenzioso tributario volto a prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio¹¹⁴.

La mediazione, o anche *reclamo*, costituisce, dunque, uno strumento di recente introduzione attraverso il quale è possibile constatare, in sede amministrativa, la fondatezza dei motivi del ricorso e, al contempo, valutare la possibilità di giungere ad un accordo di mediazione.

Per le controversie contemplate dall'art. 17-*bis*, del D.lgs. n. 546/1992, la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. Pertanto, il deposito presso la Commissione Tributaria Provinciale dell'atto introduttivo del giudizio prima dell'espletamento del procedimento di mediazione, è causa di inammissibilità del ricorso, rilevabile anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio¹¹⁵.

Nell'ipotesi di esito positivo della procedura di mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso, la misura delle sanzioni

¹¹⁴ Cfr. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Mediazione/>.

¹¹⁵ Ex art. 17-*bis*, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992. Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia esperito il ricorso senza previa presentazione dell'istanza di reclamo, ove obbligatoria, l'Ufficio finanziario deve sollevare nell'atto di controdeduzioni l'eccezione di inammissibilità del ricorso. In tal senso, la Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, con Ordinanza n. 105/2012, ha dichiarato d'ufficio l'inammissibilità del ricorso presentato dal contribuente, poiché costituitosi in giudizio prima della conclusione del procedimento di mediazione.

non può essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo¹¹⁶.

La mediazione tributaria deve essere attivata obbligatoriamente con riguardo alle controversie di valore non superiore a ventimila euro¹¹⁷, relative ad atti impugnabili emessi dall’Agenzia delle Entrate e notificati al contribuente a decorrere dal 1° aprile 2012¹¹⁸.

Ai fini dell’operatività dell’istituto, gli atti impugnabili sono individuati con il rinvio all’art. 19, del D.lgs. n. 546/1992, per cui l’istanza è proponibile per le controversie relative:

- all’avviso di accertamento;
- all’avviso di liquidazione (non finalizzato alla mera riscossione dei tributi);
- al provvedimento che irroga le sanzioni;
- al ruolo;
- al rifiuto, espresso o tacito¹¹⁹, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- al diniego o alla revoca di agevolazioni;
- al provvedimento di rigetto delle domande di definizione agevolata dei rapporti tributari;
- a ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle Entrate per il quale la legge prevede l’autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni Tributarie.

L’Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 9/2012, ha ritenuto applicabile al procedimento di mediazione anche il disposto dell’art. 19, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992: *“la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto*

¹¹⁶ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., p. 407.

¹¹⁷ Ex art. 17-bis, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni di cui all’art. 12, comma 5, del D.lgs. n. 546/1992: *“Per valore della lite si intende l’importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l’atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente all’irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*.

¹¹⁸ Come riportato nella *Documentazione* relativa alla *Mediazione* reperibile su www.agenziaentrate.gov.it, *“Rientrano tra gli atti per i quali è obbligatorio presentare istanza di mediazione anche quelli emessi a partire dal 1° dicembre 2012 dagli Uffici provinciali – Territorio dell’Agenzia”*.

¹¹⁹ Circolare n. 9/2012, Agenzia delle Entrate.

notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo". Pertanto, "qualora il contribuente intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle Entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare preliminarmente la disciplina introdotta dall'articolo 17-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, a presentare l'istanza di mediazione".

Al contrario, sono escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 17-bis, del D.lgs. n. 546/1992, le controversie riguardanti:

- atti non autonomamente impugnabili, come, ad esempio, il processo verbale di constatazione, il questionario inviato al contribuente, l'accordo scaturente dall'accertamento con adesione;
- atti privi di natura impositiva, come, ad esempio, l'avviso di liquidazione diretto alla mera riscossione dei tributi;
- atti emessi dall'Agente della riscossione, come, ad esempio, la cartella di pagamento, l'iscrizione di ipoteca sugli immobili¹²⁰, il fermo di beni mobili registrati¹²¹, gli avvisi di intimazione¹²²;
- atti emessi da un'Agenzia fiscale diversa da quella dell'Agenzia delle Entrate, come l'Agenzia delle dogane, ovvero l'Agenzia del Territorio per atti concernenti operazioni catastali;
- atti riguardanti tributi di competenza delle Regioni, delle Province o dei Comuni;
- atti di valore superiore a ventimila euro, ovvero di valore indeterminabile¹²³;
- atti notificati prima del 1° aprile 2012¹²⁴;

¹²⁰ Art. 77, del D.P.R. n. 602/1973.

¹²¹ Art. 86, del D.P.R. n. 602/1973.

¹²² Art. 50, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973.

¹²³ Al riguardo, in base alla Circolare n. 9/2012 dell'Agenzia delle Entrate: *"Poiché l'articolo 17-bis richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile, quali, ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus oppure quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione".*

¹²⁴ Con riferimento ai provvedimenti di rifiuto tacito di rimborso, l'istanza di reclamo è improponibile qualora alla data del 1° aprile 2012, siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso.

- atti di recupero degli aiuti di Stato, dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario¹²⁵.

In relazione ai requisiti formali dell'atto di reclamo, si applica la disciplina dettata con riguardo al ricorso, di cui all'art. 18, del D.lgs. n. 546/1992, poiché se il procedimento non ha esito positivo la domanda presentata produce automaticamente gli effetti del ricorso giurisdizionale. Di conseguenza, nell'istanza introduttiva del procedimento di reclamo, occorre indicare: la Commissione Tributaria Provinciale competente dinanzi alla quale proseguirà il procedimento, nel caso in cui il reclamo non sia accolto o la mediazione non vada a buon fine; il reclamante, nonché il suo codice fiscale e, qualora ne sia in possesso, l'indirizzo di posta elettronica certificata; il difensore abilitato, nonché il suo codice fiscale, l'indirizzo di posta elettronica certificata ed il *fax*, salvo i casi in cui il contribuente possa stare in giudizio personalmente¹²⁶; il destinatario del reclamo, vale a dire la Direzione Provinciale o Regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'atto reclamato; gli estremi dell'atto oggetto di reclamo; l'oggetto della domanda, ovvero il *petitum*, vale a dire la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto nei cui confronti è stato presentato reclamo; i motivi d'impugnazione rappresentanti la *causa petendi*¹²⁷; il valore della lite¹²⁸; la sottoscrizione del difensore abilitato, ovvero del contribuente nei casi in cui possa stare in giudizio personalmente.

A norma dell'art. 17-*bis*, comma 7, il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione diretta al ridimensionamento della pretesa impositiva.

¹²⁵ L'art. 17-*bis*, comma 4, del D.lgs. n. 546/1992, esclude espressamente dal novero degli atti reclamabili, le controversie di cui all'art. 47-*bis* del medesimo decreto.

¹²⁶ La difesa tecnica non è obbligatoria per le controversie di valore superiore a 2.582,20 euro.

¹²⁷ Stante il divieto di integrazione dei motivi vigente nel processo tributario, è fondamentale, già in sede di reclamo, formulare tutte le eccezioni avverso l'atto reclamato.

¹²⁸ Ai sensi dell'art. 14, comma 3-*bis*, del D.P.R. n. 115/2002, "*Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito*". Il comma è stato inserito dall'art. 37, comma 6, del D.L. n. 98/2011, in vigore dal 6 luglio 2011, convertito dalla L. n. 111/2011.

Il reclamo deve essere notificato, a pena di inammissibilità, entro il termine di sessanta giorni decorrenti dalla data di notifica dell'atto impositivo¹²⁹, tenendo conto anche della sospensione feriale nonché della sospensione di novanta giorni conseguente all'eventuale presentazione dell'istanza di accertamento con adesione¹³⁰.

L'istanza di reclamo impatta sulla definitività dell'atto impositivo, in quanto: i termini di proposizione del ricorso sono sospesi per un periodo di novanta giorni¹³¹, ovvero per il minor periodo entro il quale l'Agenzia delle Entrate adotta un provvedimento di accoglimento o di rigetto del reclamo; l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio di un terzo dei tributi, *ex art. 15 del D.P.R. n. 602/1973*, è sospesa fino all'eventuale esito negativo del procedimento di reclamo¹³².

L'istanza di reclamo è presentata dal contribuente¹³³ alla Direzione Provinciale, ovvero, per i grandi contribuenti, alla Direzione regionale delle Entrate, con le medesime modalità previste per la proposizione del ricorso e, dunque, mediante: consegna diretta, spedizione a

¹²⁹ *Ex art. 21, del D.lgs. n. 546/1992*. Diversamente, laddove l'oggetto del reclamo sia il rifiuto tacito di rimborso, lo stesso va presentato dopo novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso.

¹³⁰ Al riguardo, nelle avvertenze degli atti impositivi suscettibili di reclamo notificati dal 1° aprile 2012, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come il nuovo istituto non esclude la possibilità di avvalersi dell'accertamento con adesione, con conseguente riduzione delle sanzioni amministrative (ricalcolate sulla base dell'imposta concordata) ad un terzo del minimo previsto dalla legge. La procedura di accertamento con adesione, infatti, può essere attivata dal contribuente prima della presentazione dell'istanza di reclamo e mediazione. In tal caso, il termine per la proposizione dell'eventuale istanza di mediazione, resta sospeso per un periodo di novanta giorni, ai quali potrebbero aggiungersi i trentuno giorni relativi alla sospensione feriale prevista dalla legge. Tuttavia, la sospensione di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione, opera solo qualora l'avviso di accertamento o di rettifica, nei cui confronti sia stato proposto reclamo, non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 218/1997.

¹³¹ Come indicato nelle Circolari nn. 9 e 22 del 2012, per il computo del termine di novanta giorni ai fini della conclusione del procedimento di mediazione, non trova applicazione la sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, per cui la procedura deve ultimarsi in ogni modo nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale.

¹³² *Cfr. Napoli – Rocchi, Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente, cit., pp. 408 ss.*

¹³³ Più precisamente, come precedentemente riportato, l'istanza di mediazione può essere presentata alternativamente: dal contribuente con capacità di stare in giudizio, sia direttamente, sia a mezzo di un procuratore generale o speciale; dal rappresentante legale del contribuente, privo della capacità di stare in giudizio; dal difensore abilitato, nel caso di controversie con valore pari o superiore a 2.582,20 euro.

mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, oppure notifica a mezzo Ufficiale Giudiziario.

Al fine di garantire la terzietà e l'indipendenza dell'organo amministrativo, sono state istituite, nell'ambito delle Direzioni Provinciali e Regionali, apposite strutture diverse e autonome rispetto a quelle competenti per l'istruttoria degli atti reclamabili¹³⁴, deputate all'esame dei reclami e all'eventuale valutazione della proposta di mediazione.

Qualora le motivazioni addotte dal contribuente nell'atto di reclamo, giustifichino l'annullamento in via di autotutela dell'atto impositivo, gli uffici legali comunicano al contribuente il provvedimento di accoglimento del reclamo, con conseguente chiusura della procedura amministrativa e spese della stessa a carico del contribuente. Laddove l'ufficio legale dopo aver accolto il reclamo, sostituisca l'atto impositivo annullato con uno privo dei vizi rilevati, il contribuente può attivare nuovamente la procedura di cui all'art. 17-*bis*, del D.lgs. n. 546/1992.

Verificata, invece, l'impossibilità di procedere all'annullamento, totale o parziale, dell'atto impugnato, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate valutano l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente, completa della rideterminazione della pretesa tributaria.

In mancanza dei presupposti per l'accoglimento, lo stesso Ufficio comunica una propria proposta motivata di mediazione, tenendo conto, ai sensi dell'art. 17-*bis*, comma 8, del D.lgs. n. 546/1992, dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa sulla base di una valutazione dei costi e dei benefici.

Per espressa previsione normativa, alla mediazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni sulla conciliazione giudiziale di cui all'art. 48, del D.lgs. n. 546/1992. Pertanto, in caso di esito positivo, le parti devono redigere un verbale in cui vanno riportati

¹³⁴ In realtà, l'appartenenza dell'organo decidente al medesimo ente impositore, rende i requisiti di terzietà, neutralità ed indipendenza dello stesso, teorici.

gli estremi nonché la motivazione dell'accordo raggiunto. La mediazione termina con la sottoscrizione dell'accordo da parte dell'ufficio legale e del contribuente.

Il verbale costituisce titolo per la riscossione¹³⁵ dell'imposta dovuta in base all'accordo, degli interessi e del quaranta per cento delle sanzioni amministrative irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. Su richiesta del contribuente, le somme dovute possono essere corrisposte anche mediante il pagamento dilazionato fino ad un massimo di otto rate trimestrali di pari importo¹³⁶.

Nei dieci giorni successivi al versamento, il contribuente deposita la quietanza di pagamento presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, il quale rilascia la copia dell'atto di mediazione concluso.

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento dilazionato, entro il termine di venti giorni dalla conclusione dell'accordo. Laddove l'accordo abbia ad oggetto il rifiuto, espresso o tacito, di rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo.

La mediazione non si perfeziona in caso di mancato, oppure tardivo pagamento dell'ammontare delle somme dovute, ovvero della prima rata, con conseguente ripresa degli effetti dell'atto originariamente oggetto di reclamo.

A seguito del perfezionamento, il rapporto giuridico tributario definito con la mediazione non è ulteriormente impugnabile. Pertanto, l'eventuale ricorso avverso la pretesa tributaria definita con la mediazione, va dichiarato inammissibile.

In assenza dei presupposti per procedere all'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione, l'Ufficio comunica al contribuente il provvedimento di diniego, ovvero di accoglimento parziale del reclamo, entro il termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza.

¹³⁵ Il pagamento deve essere eseguito con il modello F24, anche mediante compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997

¹³⁶ Trattandosi di controversie di valore non superiore a ventimila euro non sono ammesse più di otto rate.

A seguito dell'esito negativo della fase di mediazione, il contribuente può valutare l'opportunità di proseguire la controversia dinanzi alla giurisdizione tributaria¹³⁷, previo deposito della copia conforme dell'atto di reclamo e della nota d'iscrizione a ruolo, presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale¹³⁸: in questo caso, l'istanza di reclamo/mediazione è destinata a produrre gli stessi effetti del ricorso giurisdizionale; il contenuto del provvedimento di diniego, invece svolge funzioni identiche a quelle dell'atto di controdeduzioni¹³⁹.

La costituzione in giudizio dell'*ex* reclamante deve avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni decorrenti dalla notifica dell'atto di diniego, ovvero dell'atto di accoglimento parziale del reclamo.

Diversamente, laddove non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento del reclamo, ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio inizia a decorrere dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte degli uffici legali dell'Agenzia delle Entrate. A sua volta, la parte resistente deve costituirsi in giudizio depositando le proprie controdeduzioni entro il sessantesimo giorno dalla scadenza dei

¹³⁷ Nel procedimento attivato con la presentazione dell'istanza di mediazione, è preclusa la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto dell'acquiescenza, di cui all'art. 15 del D.lgs. n. 218/1997, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/2012: *"A seguito della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, il contribuente, entro il termine per la proposizione del ricorso, può alternativamente aderire all'atto, ottenendo la riduzione ad un terzo della sanzione, ovvero formulare istanza di accertamento con adesione o, infine, decidere di impugnare l'atto. In tale ultima ipotesi, se si tratta di fattispecie di valore non superiore a ventimila euro, determinato ai sensi dell'articolo 12 del D.lgs. n. 546/1992, il contribuente è obbligato ad avviare il procedimento di mediazione"*.

¹³⁸ La costituzione in giudizio del reclamante fa sorgere, in capo allo stesso, l'obbligo di pagamento del contributo unificato, al momento del deposito del reclamo presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale.

¹³⁹ Pertanto, nell'atto di diniego vanno espone in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria. Per di più, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/2012, nell'atto di diniego *"Vanno altresì descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione, sia al fine di chiedere la condanna del contribuente al pagamento delle somme di cui al comma 10 dell'articolo 17-bis, sia allo scopo di illustrare al giudice i motivi in base ai quali si è ritenuto di disattendere l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente"*.

novanta giorni dal ricevimento dell'istanza di mediazione ovvero, se precedente, dalla data di notifica del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale del reclamo¹⁴⁰.

Una volta incardinato il giudizio, la Commissione Tributaria provinciale procede all'esame della controversia secondo le regole proprie del processo tributario, salvo la possibilità di potersi avvalere della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48, del D.lgs. n. 546/1992¹⁴¹.

All'esito della fase giudiziale, la parte soccombente è tenuta a pagare, oltre alle spese di giudizio, una somma pari al cinquanta per cento delle stesse a titolo di rimborso degli oneri sostenuti per il procedimento di reclamo e mediazione. Conformemente al disposto di cui all'art. 17-bis, comma 10, del D.lgs. n. 546/1992, la Commissione Tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti, sia nelle ipotesi di soccombenza reciproca, sia quando ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, tali da indurre la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione¹⁴².

1.3.8 La conciliazione giudiziale.

La *conciliazione giudiziale* è un istituto deflattivo di natura endoprocedurale, disciplinato dall'art. 48 del D.lgs. n. 546/1992, predisposto al fine di favorire una definizione concordataria della controversia tra le parti processuali.

L'istituto *de quo* si configura come una fase incidentale del processo in cui il contribuente-ricorrente e l'ente impositore, raggiungono un accordo di natura transattiva, diretto alla ridefinizione della pretesa tributaria.

¹⁴⁰ I termini per la costituzione in giudizio sia del ricorrente, sia della parte resistente, sono soggetti, a norma di legge, alla sospensione feriale dal 1° al 31 agosto.

¹⁴¹ La preclusione è espressamente prevista dall'art. 17-bis, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992.

¹⁴² Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 413 e 414.

L'attuale configurazione dello strumento in esame da luogo ai seguenti vantaggi: l'estinzione del giudizio di primo grado per cessazione della materia del contendere relativamente alle questioni oggetto di conciliazione, con conseguente rimozione dei rischi e dei costi legati alla prosecuzione del contenzioso¹⁴³; la riduzione delle sanzioni amministrative al quaranta per cento dell'imposta rideterminata in sede di riconciliazione¹⁴⁴; da ultimo, la riduzione fino ad un terzo delle sanzioni penali pecuniarie e la disapplicazione delle pene accessorie¹⁴⁵.

L'istituto della conciliazione giudiziale è suscettibile di essere attivato non oltre la prima udienza, con riguardo alle controversie devolute alla giurisdizione tributaria e pendenti, al momento dell'accordo, dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali.

La conciliazione può essere totale o parziale, a seconda che l'accordo conciliativo riguardi tutte le questioni di fatto e di diritto oggetto della controversia, ovvero soltanto una parte di esse.

Al contrario, non possono formare oggetto di conciliazione, le cause aventi per oggetto l'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie, e quelle per le quali è obbligatoria la procedura di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-*bis*, del D.lgs. n. 546/1992.

La procedura può essere conclusa sia in udienza che in sede extraprocessuale. In entrambe le ipotesi, i presupposti e le condizioni di ammissibilità dello strumento deflattivo sono oggetto di verifica da parte del Presidente della Commissione, ovvero del collegio

¹⁴³ Ai sensi dell'art. 46, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992, a seguito dell'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, le spese processuali restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverso accordo preso dalle parti nel verbale di conciliazione.

¹⁴⁴ La misura della riduzione delle sanzioni prevista in caso di conciliazione giudiziale, è stata modificata da un terzo al quaranta per cento, dall'art. 1, comma 19, L. n. 220/2010, con riferimento ai ricorsi presentati a decorrere dal 1° febbraio 2011. In ogni caso, come previsto dall'art. 48, comma 6, ultimo periodo, del D.lgs. N. 546/1992, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

¹⁴⁵ Attenuante prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000.

giudicante; il controllo verte esclusivamente sulla legittimità, e non anche sul merito della proposta di conciliazione¹⁴⁶.

La conciliazione giudiziale in udienza può essere intrapresa su impulso della stessa Commissione Tributaria Provinciale, ovvero su proposta delle parti processuali. La Commissione Tributaria Provinciale, d'ufficio, può prospettare alle parti il tentativo di conciliazione¹⁴⁷, alternativamente, il ricorso all'istituto può avvenire su iniziativa del contribuente-ricorrente, ovvero della parte resistente¹⁴⁸.

La proposta conciliativa va esperita: direttamente nella prima udienza pubblica¹⁴⁹; con l'istanza di discussione in pubblica udienza di cui all'art. 33 del D.lgs. n. 546/1992, ovvero con un'apposita istanza, da depositare presso la segreteria della Commissione e da notificare alle altre parti costituite entro dieci giorni dalla data di trattazione in pubblica udienza.

Se nel corso dell'udienza le parti raggiungono un accordo, è redatto un processo verbale di conciliazione¹⁵⁰ nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, le sanzioni e gli interessi¹⁵¹. In tal caso, il collegio giudicante, dopo aver verificato la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità dell'accordo, dichiara con sentenza: l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, se la conciliazione è totale; l'estinzione del giudizio per la sola parte conciliata e la prosecuzione per la restante parte, se la conciliazione è parziale.

Al contrario, laddove una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non si definisca nel corso della prima udienza, la Commissione Tributaria può assegnare un

¹⁴⁶ Dunque il giudice tributario deve limitarsi a verificare aspetti come la regolare costituzione delle parti, l'assenza di una precedente udienza, ovvero la sussistenza degli elementi obbligatori della proposta dal punto di vista formale.

¹⁴⁷ Cfr. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Conciliazione+giudiziale>.

¹⁴⁸ Ufficio finanziario, Agente della riscossione e Ente locale.

¹⁴⁹ Ciò presuppone la previa presentazione, a cura di una delle parti processuali, dell'istanza di discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del D.lgs. n. 546/1992.

¹⁵⁰ Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

¹⁵¹ Art. 48, comma 3, primo periodo, del D.lgs. n. 546/1992.

termine non superiore a sessanta giorni per consentire alle parti di formulare, in sede extraprocessuale, una proposta preconcordata¹⁵².

Il procedimento conciliativo fuori udienza, si instaura quando l'Ufficio finanziario deposita presso la segreteria della Commissione una proposta di conciliazione, preconcordata con il contribuente-ricorrente attraverso intese extraprocessuali¹⁵³.

La proposta può essere depositata fino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza e deve contenere le seguenti indicazioni: la Commissione Tributaria Provinciale adita; i dati identificativi delle parti; la volontà di conciliare, con la specificazione degli elementi oggetto della proposta; la liquidazione dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni concordate; la sintetica motivazione per cui l'Ufficio ha proposto la conciliazione; le modalità di pagamento; l'accettazione incondizionata del contribuente di tutti gli elementi della proposta; la data; la sottoscrizione delle parti.

Se la proposta conciliativa è depositata prima della fissazione della data di trattazione della causa, il Presidente della Commissione: laddove sussistano i presupposti e le condizioni di ammissibilità dell'accordo, dichiara l'estinzione del processo per cessata materia del contendere con decreto, da comunicare alle parti processuali¹⁵⁴; nell'ipotesi in cui ritenga la conciliazione inammissibile, fissa la data di trattazione della controversia con decreto, da depositare entro dieci giorni dalla presentazione della proposta.

Al contrario, qualora l'istanza sia presentata dopo la comunicazione della data di trattazione della controversia, è la Commissione Tributaria Provinciale a pronunciare con sentenza

¹⁵² Art. 48, comma 4, del D.lgs. n. 546/1992.

¹⁵³ La conciliazione giudiziale in sede extraprocessuale è disciplinata dall'art. 48, comma 5, del D.lgs. n. 546/1992. Lo stesso procedimento può aver luogo laddove, a seguito del mancato raggiungimento dell'accordo nel corso dell'udienza, la Commissione Tributaria Provinciale assegni un termine non superiore a sessanta giorni per la presentazione, da parte dell'Ufficio finanziario, di una nuova proposta alla quale la parte privata abbia preventivamente aderito.

¹⁵⁴ Nella conciliazione giudiziale fuori udienza, la proposta di conciliazione depositata presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale e il decreto di estinzione del giudizio, promanano gli stessi effetti del processo verbale redatto nel corso dell'udienza.

l'estinzione del processo ovvero, in caso di inammissibilità dell'accordo, la prosecuzione del giudizio¹⁵⁵.

Il versamento delle somme dovute a seguito della conciliazione giudiziale, va eseguito in un'unica soluzione, ovvero in forma rateale con modello F24 per le imposte dirette, le imposte sostitutive, l'Irap e l'Iva o F23 per le altre imposte indirette.

In caso di pagamento dilazionato, vanno versate rate trimestrali di pari importo in un massimo di otto, ovvero dodici se le somme dovute superano i cinquantamila euro. Sulle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi al tasso legale¹⁵⁶, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto e fino alla scadenza di ciascuna rata.

Con riguardo alle conciliazioni non ancora perfezionate alla data del 6 luglio 2011, l'art 23 del D.L. n. 98/2011, ha eliminato l'obbligo di prestare idonea garanzia fideiussoria per i versamenti rateali di somme superiori a cinquantamila euro.

La conciliazione giudiziale si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta, ovvero, in caso di pagamento dilazionato, della prima rata, da eseguire entro il termine perentorio di venti giorni: dalla data di redazione del verbale di conciliazione, se la conciliazione avviene in udienza; dalla data di comunicazione alle parti del decreto di estinzione del giudizio, se la conciliazione avviene fuori udienza.

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata, il contribuente fa pervenire all'Ufficio tributario la quietanza di pagamento. In seguito, l'ente impositore, verificata la correttezza della documentazione attestante il versamento, deposita la quietanza di pagamento presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale.

Il mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute

¹⁵⁵ Cfr. Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, cit., pp. 383 ss.

¹⁵⁶ Dal 1° gennaio 2012 la misura del tasso legale di interesse è del 2,5 per cento annuo.

e della sanzione per omesso versamento¹⁵⁷, calcolata in misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo¹⁵⁸.

Il raddoppio delle sanzioni non opera e sono fatti salvi i benefici delle dilazioni originariamente concesse, se entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, il contribuente versa a titolo di ravvedimento operoso, l'imposta dovuta, gli interessi legali maturati dall'originaria scadenza a quella di versamento, nonché le relative sanzioni ridotte.

Nel termine di dieci giorni dal versamento il contribuente deve far pervenire all'Ufficio finanziario l'attestazione dell'avvenuto pagamento e, successivamente, potrà continuare a corrispondere le rate residue alle scadenze previste.

¹⁵⁷ di cui all'art. 13, del D.lgs. n. 471/1997.

¹⁵⁸ Art. 48, comma 3-bis, del D.lgs. n. 546/1992, modificato dall'art 23, comma 19, lett. c), D.L. n. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 111/2011, con effetto per le conciliazioni giudiziali perfezionate successivamente al 6 luglio 2011.

CAPITOLO II

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO COME ISTITUTO DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

2.1 Tra adempimento dell'obbligazione tributaria e applicazione delle sanzioni: le origini del ravvedimento operoso.

In un sistema tributario caratterizzato dall'espletamento di numerosi e complessi adempimenti, assume un'importanza centrale la previsione di strumenti che consentano al contribuente di porre rimedio ad irregolarità, omissioni e violazioni¹⁵⁹.

A tale esigenza risponde l'istituto giuridico del *ravvedimento operoso*.

Introdotta per la prima volta nell'ordinamento tributario dall'art. 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, lo strumento è attualmente disciplinato dall'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Il ravvedimento operoso consente al contribuente di regolarizzare *spontaneamente violazioni, irregolarità o omissioni* tributarie¹⁶⁰, ponendo in essere, entro precisi limiti temporali, l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito previo pagamento delle imposte eventualmente dovute, dei relativi interessi e delle sanzioni in misura ridotta¹⁶¹.

L'origine dell'istituto è da ricercare nella volontà del Legislatore di attenuare l'estremo rigore dell'apparato sanzionatorio, con particolare riferimento agli illeciti basati sulla perversa assimilazione tra tardività ed omissione dell'adempimento.

¹⁵⁹ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 9, 2014, p. 995.

¹⁶⁰ Cfr. Jannaccone, *Ravvedimento operoso, così cambia l'applicazione delle sanzioni*, in *La settimana fiscale*, n. 5, 2015, p.34.

¹⁶¹ Cfr. Lunelli – Ravasio – Missoni – Lunelli, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, p. 2.

Precedentemente alla riforma del 1997 non è possibile individuare una legge generale concernente le sanzioni tributarie: la materia è caratterizzata da caotici microsistemi sanzionatori, localizzati all'interno delle singole leggi d'imposta e calibrati sulla disciplina sostanziale e procedimentale di ogni tributo; i diversi strumenti legali di definizione agevolata finiscono per riflettere quel medesimo polisistema sanzionatorio¹⁶².

La riforma delle sanzioni tributarie non penali disposta dall'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 ed attuata dai D.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, costituisce il primo tentativo di integrare in modo organico e sistematico l'istituto del ravvedimento operoso nel più ampio *corpus* normativo sanzionatorio, in modo da generalizzare¹⁶³ la portata delle disposizioni già presenti in materia di Iva¹⁶⁴ e di imposte sui redditi¹⁶⁵.

Il Legislatore opta, mediante tale intervento normativo, per una rappresentazione punitiva della sanzione amministrativa tributaria ebbene sostituisce la soprattassa e la pena pecuniaria di cui alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, con un'unica sanzione pecuniaria a

¹⁶² La materia delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie è stata lungamente incentrata sui principi della legge 7 gennaio 1929, n. 4. La riforma degli anni settanta non aveva concepito una legge generale sulle sanzioni tributarie ed aveva, viceversa, accentuato il fenomeno dei microsistemi sanzionatori. In ordine alla definizione giuridica ed alla portata normativa del polisistema sanzionatorio vedasi Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1993. La grave crisi in cui versava il sistema delle sanzioni amministrative tributarie, caratterizzato dalla farraginosità della disciplina sostanziale e da una eccessiva gravosità del peso sanzionatorio che non faceva rilevare pienamente il premio della sua riduzione, è cessata tra la fine degli anni ottanta ed i primi anni novanta sulla scia della legge generale sulle sanzioni amministrative, 24 novembre 1981, n. 689 e della teoria del diritto punitivo comune, che aveva iniziato a farsi strada anche in materia tributaria.

¹⁶³ Cfr. Lupi, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, p. 328. L'autore afferma che "un aspetto fortemente innovativo, che sposta ulteriormente avanti i confini della fiscalità autogestita dai contribuenti, è quello dell'autopunizione, anteriormente presente solo nell'art. 48 del decreto Iva, ed oggi generalizzata".

¹⁶⁴ Con riferimento agli artt. 46 e 48 del D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁶⁵ Con riferimento agli artt. 9 e 54 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600.

carattere afflittivo e non risarcitorio¹⁶⁶, superando il fenomeno dei microsistemi sanzionatori chiusi¹⁶⁷.

In tale contesto, l'operatività del ravvedimento operoso è estesa in coerenza con le indicazioni di cui all'art. 3, comma 133, lett. 1), della legge n. 662/1996, recante la *“previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incentivare gli adempimenti tardivi”*¹⁶⁸.

Il ravvedimento, da inquadrarsi tra le fattispecie legali di definizione delle sanzioni senza previo contraddittorio con il contribuente, si presenta come la più significativa espressione di respiscenza del trasgressore e si concretizza in *“un comportamento spontaneo del contribuente nella direzione corrispondentemente inversa a quella illecita precedente”*¹⁶⁹.

In considerazione della sua natura premiale, è collocato dalla dottrina tra gli strumenti di prevenzione ed estinzione della lite tributaria che agiscono nel rispetto del principio *audiatur et altera pars*¹⁷⁰.

Non una forma di condono permanente¹⁷¹: non estingue l'illecito, né la sanzione, ma rappresenta una mera attenuante; dell'illecito oggetto di ravvedimento non si può tenere

¹⁶⁶ Ispirata al modello promosso dalla legge 24 novembre 1981, n. 689.

¹⁶⁷ Cfr. Del Federico, La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie, in *Corriere Tributario*, 2002, p. 820.

¹⁶⁸ Secondo Ingraio, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di evasione fiscale*, in *Dialoghi Tributarî*, 2011, *“non è da escludere che la previsione di effetti premiali in tema di sanzioni sia stata introdotta anche per affievolire la risposta punitiva dell'ordinamento nei casi in cui essa appare eccessivamente rigida, come nelle ipotesi in cui vengono applicate sulla cosiddetta evasione interpretativa”*.

¹⁶⁹ Cfr. Pennella, *L'obbligazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, CEDAM, Padova, 2011, p. 74.

¹⁷⁰ Cfr. Ferlazzo Natoli, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002, I, p. 333; Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, Padova, 1999, p. 350; Santamaria, *L'accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative*, in *Fisco*, 2000, p. 10202; Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa, 2001, p. 695.

¹⁷¹ Secondo Fantozzi, *Concordati, condoni e collette*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, I, p. 191, *“l'idea che sta alla base della legislazione premiale è di giustizia : per un verso si riconosce che il trasgressore che spontaneamente si ravvede e opera per rimuovere le conseguenze della violazione deve ricevere un trattamento migliore di quello che persiste nella violazione, per altro verso l'ordinamento può ridurre la sanzione ma non escluderla, poiché il trasgressore, per quanto ravveduto, merita comunque un trattamento*

conto ai fini della recidiva¹⁷², ma soltanto ai fini della personalità del trasgressore¹⁷³. Piuttosto, uno strumento di valorizzazione della funzione dissuasiva della sanzione, finalizzata a spingere il trasgressore a porre rimedio ad una posizione caratterizzata da anti giuridicità.

Sebbene nel corso degli anni tale strumento sia potenziato dal Legislatore, il suo utilizzo è fortemente condizionato dalla previsione di limiti temporali massimi e di una serie di cause ostative. In particolare, l'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, nella formulazione antecedente le modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2015, prevede la possibilità per il contribuente, e per i soggetti obbligati in solido, di rimuovere violazioni inerenti qualsiasi tributo entro i termini stabiliti ed a condizione che: la violazione non sia già stata constatata e notificata a chi l'abbia commessa; non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche; non siano iniziate altre attività di accertamento¹⁷⁴ formalmente comunicate all'autore¹⁷⁵.

A ben vedere, le modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2015 al comma 1 dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 enfatizzano la funzione dissuasiva della sanzione.

I commi da 634 a 640 dell'art. 1 della predetta legge si innestano in quel processo di rinnovamento della concezione del rapporto Fisco-contribuente che, nel corso degli ultimi anni, ha portato all'introduzione di un complesso di misure volte a favorire la cosiddetta *tax compliance*.

La cooperazione tra Agenzia e contribuente ed il volontario adempimento degli obblighi tributari da parte di quest'ultimo, rivestono un ruolo fondamentale nella strategia di lotta all'evasione.

deteriore rispetto a coloro che non hanno commesso alcuna violazione"; il condono, invece, non può essere considerato un istituto di civiltà giuridica poiché *"pregiudica i criteri di giustizia distributiva che stanno alla base del senso di appartenenza alla comunità"* e raggiunge un risultato *"non solo sommamente ingiusto sul piano della politica tributaria, ma in palese conflitto con il principio di capacità distributiva"*.

¹⁷² Art. 7, comma 2, D.lgs. n. 472/1997.

¹⁷³ Art. 7, comma 3, D.lgs. n. 472/1997.

¹⁷⁴ Notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari.

¹⁷⁵ Cfr. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda1_RavvedimentoOperoso/Chi+e+quando/.

In tale prospettiva, la nuova disciplina del ravvedimento sembra dare concreta attuazione ad un approccio improntato ad una maggiore *trasparenza fiscale*; questa si concretizza dal lato dell’Agenzia, in una sostanziale modifica della tradizionale *filosofia del controllo* in favore della prestazione di un servizio al contribuente, dal lato di quest’ultimo, in una maggiore incentivazione alla rimozione *volontaria*, spontanea ma anche indotta, delle violazioni¹⁷⁶.

2.2 Le novità per il ravvedimento nella Legge di stabilità 2015.

Le norme introdotte dalla Legge di stabilità 2015, legge 23 dicembre 2014, n. 190, edificano il presupposto per “*un più evoluto approccio del fisco nei confronti del contribuente, non più limitato alla tradizionale dicotomia del momento della presentazione della dichiarazione e del successivo controllo da parte dell’Amministrazione*”.

La direttrice della semplificazione delle procedure a vantaggio di cittadini ed imprese, guida il Legislatore e l’Amministrazione fiscale verso “*un percorso di dialogo con i contribuenti affinché possano assumere il ruolo di parte attiva nella corretta individuazione degli obblighi fiscali, con conseguente minore necessità di svolgimento della tradizionale attività di controllo nei confronti dei contribuenti che costituirà soltanto uno degli elementi che l’Amministrazione mette in campo per conseguire maggiori livelli di fedeltà fiscale*”¹⁷⁷.

Il Legislatore interviene a riscrivere il quadro applicativo del ravvedimento operoso ampliandone modalità e termini di applicazione; oggetto di modifica è anche il complesso delle *dichiarazioni integrative a sfavore* del contribuente. Ne risulta un sistema che rende possibile per i contribuenti intervenire spontaneamente per correggere le violazioni commesse fino all’ultimo giorno utile prima del termine di prescrizione degli accertamenti fiscali, quanto meno nell’ambito dei tributi erariali.

¹⁷⁶ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, cit., pp. 997 ss.

¹⁷⁷ Si veda la *Relazione di accompagnamento alla Legge di stabilità 2015*.

Le disposizioni, nel perseguimento dell'obiettivo primario di stimolare nel contribuente l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari, *“individuano in quest'ultimo il protagonista attivo e consapevole della propria posizione fiscale e, a tal fine, individuano nell'Amministrazione prima di tutto una guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente, anche prima che formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere gli obblighi fiscali”*¹⁷⁸. I contribuenti saranno, in taluni casi, informati preventivamente degli elementi in possesso dell'Agenzia delle Entrate che potrebbero indirizzare le attività di accertamento e le relative contestazioni.

Nelle intenzioni, per questa ragione gli stessi contribuenti dovrebbero essere indotti a regolarizzare autonomamente e spontaneamente la propria posizione, così da poter fruire degli sconti fiscali previsti in caso di ravvedimento spontaneo.

Oltre che un incentivo all'adempimento spontaneo che garantisca un incremento del gettito per il Fisco, la revisione del ravvedimento operoso rappresenta una sorta di anticipazione dell'attuazione della *delega fiscale*, legge n. 23 del 2014, nella parte relativa alla programmata revisione dell'apparato sanzionatorio e degli istituti deflattivi del contenzioso, atti ad incrementare la *compliance* fiscale¹⁷⁹.

Le modifiche apportate all'art. 13 del D.lgs. 472/1997 ad opera della L. 190/2014 muovono su più fronti: attengono le fattispecie previste dalle lett. a) e b), del comma 1, dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, dunque i casi di *omesso e ritardato pagamento dei tributi* e gli *errori* e le *omissioni che determinano l'infedeltà della dichiarazione*. Nulla cambia, invece, con riguardo alla lett. c), del comma 1, dell'art. 13, che disciplina il ravvedimento operoso nei casi di *ritardata presentazione delle dichiarazioni fiscali*.

¹⁷⁸ Cfr. *Relazione di accompagnamento alla Legge di stabilità 2015*.

¹⁷⁹ Cfr. Ranocchi, *Legge di stabilità 2015: le novità per il ravvedimento operoso*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, pp. 3 ss.

Il nuovo disegno del ravvedimento, vigente a decorrere dal 1° gennaio 2015, prevede che la sanzione corrispondente alla violazione commessa sia ridotta:

- al 3% nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione¹⁸⁰;
- a 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, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore¹⁸¹;
- a 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 oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore¹⁸²;

¹⁸⁰ Trattasi del cosiddetto *ravvedimento breve*.

¹⁸¹ Trattasi del cosiddetto *ravvedimento lungo*.

¹⁸² Trattasi del cosiddetto *ravvedimento ultra-lungo*.

- a 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 constatazione della violazione¹⁸³;
- a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, oppure 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 viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Inoltre, per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è possibile limitare ulteriormente la misura della sanzione ridotta¹⁸⁴. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di trenta giorni dalla scadenza¹⁸⁵.

In sostanza, la riforma amplia le ipotesi di ricorso all'istituto eliminando il limite massimo contemplato in precedenza dalla lett. b), del comma 1, dell'art 13 del D.lgs. n. 472/1997 e calibrando la riduzione delle sanzioni a seconda della tempestività con cui avviene la rimozione della violazione, nonché della formale constatazione della stessa ad opera degli uffici finanziari.

Al pari di quanto previsto dalla lett. b) del comma 1 dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, le nuove disposizioni distinguono due ambiti temporali di riferimento, ovvero il *termine di presentazione della dichiarazione* ed il momento dell'omissione o dell'errore, a seconda che si tratti di violazioni connesse o meno alla presentazione di una specifica denuncia¹⁸⁶.

¹⁸³ Ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Questo salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale.

¹⁸⁴ Trattasi del cosiddetto *ravvedimento ultra-breve*.

¹⁸⁵ Cfr. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda1_RavvedimentoOperoso/Come+regolarizzare+versimpo/.

¹⁸⁶ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, cit., pp. 1001 ss.

All'estensione del termine entro il quale poter effettuare il *ravvedimento* cosiddetto *ultra-lungo* corrisponde l'eliminazione, ad opera del comma 637, lett. b) n. 2 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015, delle cause ostantive elencate in precedenza: il solo evento a rendere impraticabile il ricorso al ravvedimento sarà il riscontro formale della violazione in un atto di accertamento o di rettifica, ovvero in una comunicazione di irregolarità emessa ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972¹⁸⁷.

Parimenti, dall'eliminazione delle predette cause ostantive, deriva l'abrogazione di tutti gli istituti deflattivi del processo tributario che, attualmente, consentono di definire in via agevolata le contestazioni rilevate nei processi verbali di constatazione e negli avvisi, non proceduti da altri atti definibili. Si tratta, nello specifico, dell'*adesione agli inviti al contraddittorio*, dell'*adesione al processo verbale di constatazione* e della cosiddetta *acquiescenza rafforzata* disciplinati, rispettivamente, dall'art. 5, commi da 1 *bis*) a 1 *quinquies*), dall'art. 5-*bis*, dall'art. 11, comma 1 *bis*) e dall'art. 15, comma 2 *bis*) del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218¹⁸⁸.

Con riferimento all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, il Legislatore ha previsto termini differenti: mentre le modifiche apportate al ravvedimento operoso sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2015 e si rendono applicabili anche alle violazioni commesse prima di quella data, l'abrogazione dei predetti istituti deflattivi avrà effetto con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Le modifiche introdotte presuppongono, per di più, una ridefinizione della disciplina delle dichiarazioni integrative. Secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare nei termini di esercizio dell'attività di accertamento da parte degli Uffici, "*salva l'applicazione delle sanzioni*". Con la modifica apportata dal

¹⁸⁷ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, cit., pp. 1001 ss.

¹⁸⁸ Cfr. comma 637, lett. c) dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015.

comma 637, lett. a) dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015, l'applicazione di tali sanzioni dovrà tenere conto di quanto previsto dal nuovo art. 13 del D.lgs. n. 472/1997.

Resta, invece, immutata la disciplina di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, D.P.R. n. 322/1998, relativo alla dichiarazione integrativa a favore del contribuente da presentare entro il termine di scadenza della dichiarazione relativa all'anno successivo.

Contestualmente alla possibilità concessa al contribuente di presentare la dichiarazione integrativa ai sensi del combinato disposto degli artt. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 e 13 del D.lgs. n. 472/1997, corrisponde, secondo quanto previsto dal comma 640, lett. b) dell'art. 1, della legge n. 190/2014, una rimodulazione dei termini per l'esercizio dell'azione accertatrice da parte degli uffici, termini che, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione o regolarizzazione, decorreranno dalla presentazione della dichiarazione integrativa ovvero, se non prevista, dalla regolarizzazione della violazione¹⁸⁹.

A seguito dell'adempimento del contribuente nelle modalità richieste dal Legislatore il profilo sanzionatorio viene definito; pur essendo precluso all'Agenzia l'esercizio della relativa potestà punitiva, il nuovo comma 1-*quater* dell'art. 13, del D.lgs. 472/1997, precisa che il pagamento o la regolarizzazione non impediscono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento¹⁹⁰.

Dal confronto tra la pregressa esperienza e la nuova disciplina del ravvedimento operoso emerge un istituto particolarmente potenziato in forza dell'eliminazione, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, del limite temporale massimo e delle cause ostative¹⁹¹, nonché dell'abrogazione di alcuni strumenti deflattivi del processo tributario.

¹⁸⁹ Cfr. Carinci, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Fisco*, 2014, pp. 4338 ss. Sul punto, l'autore rileva che *"la previsione rischia di rappresentare un potenziale disincentivo al ravvedimento: il contribuente potrebbe infatti essere indotto a non promuovere la correzione spontanea, se questo, oltre al pagamento dell'imposta e delle sanzioni, comporta una riapertura dei termini di rettifica elementi corretti"*.

¹⁹⁰ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, cit., p. 1003.

¹⁹¹ Secondo quanto indicato nella Circolare n. 180/E del 1998, tali limitazioni, giustificate nella logica premiale del ravvedimento, miravano a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli, evitando che il

L'eliminazione delle cause ostative oltre ad estenderne il campo di applicazione, rileva una vera e propria modifica alla *ratio* dell'istituto che da strumento pensato per premiare il pentimento spontaneo del contribuente, o comunque non indotto dall'Amministrazione, diventa uno strumento che, in linea con la *ratio* degli istituti deflattivi, premia anche il contribuente che *volontariamente*, sebbene non *spontaneamente*, decida di recepire i rilievi formulati in sede di verifica.

Evidentemente, il mancato ricorso al ravvedimento, non comporta alcuna limitazione circa la possibilità per il contribuente di beneficiare della riduzione delle sanzioni, seppure in misura meno conveniente, ricorrendo agli istituti non colpiti dalla riforma¹⁹².

L'ambito oggettivo di applicazione delle nuove disposizioni è limitato ai *tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate*: in effetti, solo la previsione di cui alla lett. a *bis*), che si interpone tra il ravvedimento breve e quello lungo, introduce un trattamento premiale di carattere generale esperibile senza alcuna limitazione con riferimento a tutte le violazioni e a tutti i tributi. Tale differenziazione suscita perplessità poiché contraria alla portata generale dell'istituto e non in "*linea con la filosofia del ravvedimento operoso, il quale risulta un istituto a carattere generale e, quindi, riguardante tutti i tributi*"¹⁹³.

trasgressore persistesse nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto. Con la rivisitazione delle cause ostative, si eliminano anche le incertezze relative al momento a partire dal quale il ravvedimento non era più esperibile. In effetti, stante la rigorosa formulazione della norma, parte della dottrina aveva mostrato perplessità circa le aperture fornite dall'Amministrazione nella Circolare citata. Cfr. Del Federico, *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV., *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, a cura di G. Gaffuri e M. Scippi, Milano, 2009, pp. 397 ss.

¹⁹² Vale a dire: accertamento con adesione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni, reclamo, conciliazione giudiziale, nonché definizione della comunicazione di irregolarità ai sensi degli artt. 2 e 3 del D.lgs. n. 472/1997.

¹⁹³ Cfr. Deotto, *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in *Fisco*, 2014, p. 4343, secondo il quale "*si creerebbero infatti delle disarmonie non ammissibili tra i contribuenti a seconda che gli stessi si trovino a regolarizzare tributi di competenza delle entrate e tributi amministrati da altre autorità*".

Come rilevato in dottrina, il risultato complessivo delle innovazioni introdotte è rappresentato anche dal potenziamento della dichiarazione integrativa, che di fatto diviene lo strumento cui è riservata la strategia non contenziosa del contribuente¹⁹⁴.

Non viene apportata, invece, alcuna modifica relativa all'omessa presentazione della dichiarazione del contribuente¹⁹⁵, nonché alla possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso nell'ipotesi di ritardo nell'inadempimento di importi rateizzati, anche a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, mediazione, nonché conciliazione giudiziale¹⁹⁶.

2.3 Assetto operativo: il ravvedimento operoso in caso di controlli in corso o chiusi.

Nella mappa tracciata con il varo della Legge di stabilità 2015, la presenza di attività di controllo già avviate o concluse non configura più, contrariamente alla disciplina dettata nella passata esperienza, un impedimento al ravvedimento operoso. Con la riforma dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 si dispone infatti che, riguardo ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate, ai fini del ricorso al ravvedimento spontaneo *“non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e accertamento comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”*¹⁹⁷.

¹⁹⁴ Cfr. Carinci, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, cit., pp. 4340 ss.

¹⁹⁵ Sanabile entro novanta giorni dalla scadenza con riduzione delle sanzioni ad un decimo del minimo.

¹⁹⁶ Per i quali rimane ferma la previsione di decadenza solo in ipotesi di mancato pagamento della rata entro il termine di pagamento della rata successiva.

¹⁹⁷ Prima delle modifiche varate con la Legge di Stabilità 2015, l'art. 13, comma 1 del D.lgs. n. 472/1997 disponeva che *“la sanzione è ridotta, purché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*. Gli accessi, le ispezioni e le verifiche erano da

Per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, dunque, il ricorso al ravvedimento è bloccato esclusivamente dalla *notifica degli atti di liquidazione e accertamento*, compresi gli *avvisi bonari*. È comunque da ritenere che, pur in assenza di una espressa previsione, limiti la possibilità di accedere al ravvedimento anche la *notifica degli atti di contestazione delle sanzioni* e ciò a prescindere dall’eventuale presentazione delle deduzioni difensive previste dal comma 4, dell’art. 16 del D.lgs. n. 472/1997.

Rispetto al Disegno di legge presentato al termine dell’ottobre 2014, il testo definitivo della Legge n. 190/2014 ha introdotto una fattispecie specifica per la regolarizzazione che attiene alle *violazioni già oggetto di contestazione*. La nuova lettera b-*quater*) dell’art. 13, dispone precisamente che la sanzione minima sia ridotta ad un quinto se la regolarizzazione dell’errore o dell’omissione 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 decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*”¹⁹⁸.

La *ratio* della norma è da ricercare nella volontà di attribuire alla correzione una valenza fondata su un costo perequato al momento in cui il contribuente decide di intervenire. Il ravvedimento a constatazione avvenuta manca sicuramente di spontaneità rispetto a quello effettuato in una fase precedente, è dunque ragionevole che costi di più¹⁹⁹.

Va sottolineato come la lettera b-*quater*) si renda applicabile solo dopo “*la constatazione della violazione*”, il che sottende che anche a seguito dell’apertura della verifica e fino a

riferire ad ogni periodo d’imposta, con possibilità quindi di ricorrere al ravvedimento operoso in relazione a violazioni commesse in periodi diversi da quello oggetto di controllo o quando la regolarizzazione atteneva a violazioni relative a tributi diversi da quelli oggetto di verifica. Nello specifico, costituivano motivi ostativi al ravvedimento anche gli inviti a comparire, i questionari e la richiesta di esibizione di documenti eseguita ai sensi dell’art. 32 del D.P.R. n. 600/1973.

¹⁹⁸ La lettera b-*quater*), per espressa previsione normativa, non si rende applicabile alle violazioni previste dagli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5, del D.lgs. 471/1997; tali disposizioni regolano le sanzioni in tema di *violazioni documentali* avendo riguardo all’emissione di *ricevute e scontrini fiscali*, di documenti di trasporto e all’installazione dei *registratori di cassa*.

¹⁹⁹ Cfr. Ranocchi, *Ravvedimento in caso di controlli in corso o chiusi*, in *La settimana fiscale: Ravvedimento operoso*, cit., pp. 21 ss.

quando la violazione sia stata effettivamente constatata, il contribuente possa ricorrere al ravvedimento spontaneo, fruendo delle maggiori riduzioni previste dalle lettere precedenti alla b-*quater*)²⁰⁰.

È altresì da ritenere che il riferimento alla “*constatazione della violazione ai sensi dell’art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4*” renda irrilevanti le risultanze delle indagini come scaturenti dai processi verbali giornalieri che siano redatti nel corso della verifica.

È utile ricordare che per le violazioni dichiarative il perfezionamento del ravvedimento presuppone oltre al pagamento delle maggiori imposte, sanzioni e interessi, anche la ripresentazione della dichiarazione corretta rispetto a quella originariamente infedele ai sensi del comma 8, dell’art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

Da un parallelo tra il ricorso al ravvedimento operoso e la definizione dei Processi verbali di constatazione ai sensi della disposizione, di cui all’art 5-*bis* del D.lgs. n. 218/1997, abrogata dalla Legge di stabilità²⁰¹, emerge una minore convenienza dello strumento riformato: la definizione del processo verbale di constatazione *ex art. 5-bis*, comportava la riduzione delle sanzioni ad un sesto mentre nel nuovo ravvedimento le sanzioni sono ridotte ad un quinto.

Si aggiunga che non è prevista la possibilità di accedere al versamento rateizzato e che la liquidazione del dovuto dovrà essere effettuata direttamente dal contribuente.

Per converso, occorre considerare la possibilità, concessa dal nuovo ravvedimento, di ravvedere i singoli rilievi elevati, senza dover necessariamente prestare acquiescenza all’intero processo verbale di constatazione.

Oltre al diverso abbattimento con riguardo alla misura della sanzione, si rileva che nel ravvedimento occorre versare la sanzione ridotta su ogni singola violazione non applicandosi l’art. 12 del D.lgs. n. 472/1997 in tema di cumulo.

²⁰⁰ A scalare da 1/10 a 1/6 in relazione al momento in cui siano stati commessi l’errore o l’omissione.

²⁰¹ Salvo il regime transitorio previsto dal comma 637 per i processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015.

I commi 638 e 639 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014 delineano un regime transitorio nel quale, per esigenze di coordinamento tra i sistemi, le disposizioni abrogate restano in vigore con riferimento agli inviti al contraddittorio notificati, ai processi verbali di constatazione consegnati e agli atti delle Entrate emessi entro il 31 dicembre 2015.

Le regole che dal 1° gennaio 2015 governano il ravvedimento operoso aprono anche a nuove scelte in presenza di contestazioni che possono scaturire dal *controllo automatizzato delle dichiarazioni* presentate.

Soffermandosi sulle conseguenze del controllo formale relativo al contenuto della dichiarazione, la procedura *ex art. 36-ter* del D.P.R. n. 600/1973 prevede la verifica della corrispondenza dei dati indicati nella dichiarazione con la documentazione in possesso del contribuente ed i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate da altri soggetti. Tale procedura differisce dalla liquidazione *ex art 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 in quanto non attiene tutte le dichiarazioni trasmesse ma soltanto quelle individuate mediante apposite *liste selettive*.

Il procedimento presume che i contribuenti destinatari del controllo ricevano un primo invito a presentare o trasmettere la documentazione e a fornire i chiarimenti richiesti. Qualora, esaurita questa prima fase, la documentazione prodotta non dimostri la correttezza della dichiarazione presentata, ovvero nell'ipotesi in cui il contribuente non risponda all'invito, l'Agenzia invia l'avviso bonario con gli esiti del controllo formale e la richiesta delle somme dovute²⁰².

Come già rimarcato, la riforma dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 comporta che il ravvedimento non sia più inibito dall'inizio di un'attività ispettiva o di verifica della quale il contribuente abbia avuto formale conoscenza, salvo nei casi di ricevimento di atti di liquidazione e accertamento comprese "*le comunicazioni recanti le somme dovute*" di cui al comma 637 , dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015²⁰³. Ne discende che il contribuente assoggettato al controllo formale della dichiarazione che riceva la richiesta preventiva di

²⁰² Cfr. Ranocchi, *Ravvedimento in caso di controlli in corso o chiusi*, cit., p. 24.

²⁰³ Ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

produrre la documentazione, è ancora in tempo per regolarizzare spontaneamente le eventuali violazioni connesse. Un vantaggio, questo, significativo in quanto il contribuente che riconosca di aver commesso un errore, può, ricorrendo alla regolarizzazione spontanea della violazione mediante ravvedimento operoso, accedere ad uno sconto sulle sanzioni dovute maggiore rispetto a quello che si otterrebbe con la definizione di un avviso bonario²⁰⁴.

L'aspetto negativo è dato dal fatto che laddove il contribuente si attivi spontaneamente, non potrà beneficiare della rateazione altrimenti prevista dall'art. 3 del D.lgs. n. 462/1997 per la definizione dell'avviso di irregolarità *ex 36-ter*²⁰⁵.

2.4 Segue: Il ravvedimento operoso in caso di tardiva presentazione delle dichiarazioni.

La Legge di Stabilità 2015 ha sensibilmente integrato e modificato la logica sottesa all'istituto del ravvedimento operoso, ma non ha variato la lett. c) dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, dedicata alla *sanatoria delle dichiarazioni tardive*. Ciononostante, la disposizione che permette di sanare un'omessa dichiarazione merita comunque un approfondimento, in considerazione della sua portata o, quantomeno, per ripercorrerne le principali regole di funzionamento²⁰⁶.

²⁰⁴ Sulle somme dovute a seguito del controllo formale *ex art. 36-ter*, la riduzione della sanzione ordinariamente prevista è pari ad un terzo secondo la previsione dell'art. 3, comma 1 del D.lgs. n. 462/1997. Concretamente, il contribuente è tenuto a versare i due terzi, ovvero il trenta per cento, della sanzione ordinaria con un costo, dunque, pari al 20%. Con il nuovo ravvedimento operoso, invece, per le violazioni commesse nel 2014 la riduzione riconosciuta è pari ad un ottavo (3,75 per cento), per quelle del 2013 ad un settimo (4,29 per cento) e per quelle del 2012 ad un sesto (5 per cento).

²⁰⁵ Cfr. Ranocchi, *Ravvedimento in caso di controlli in corso o chiusi*, cit., p. 25.

²⁰⁶ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, p. 41.

In materia di omessa dichiarazione, l'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, dispone che la sanzione venga ridotta *“ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con un ritardo superiore a novanta giorni ovvero ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa vien presentata con un ritardo superiore a trenta giorni”*.

La disposizione presenta due diversi ambiti di applicazione, da distinguere sulla base della tipologia di tributo per il quale si intende sanare la violazione. La Legge di stabilità 2015 individua, infatti, due distinte categorie di tributi: quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, per esclusione, tutti gli altri.

Nella prima categoria rientrano, tra le altre, le imposte sui redditi, le relative addizionali e l'eventuale contributo di solidarietà, l'Irap, l'Iva, le ritenute fiscali, l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale, le imposte sulle successioni e donazioni.

Appartengono, al contrario, alla seconda categoria i tributi locali, in quanto di competenza dei Comuni, nonché quelli gestiti dall'Agenzia delle Dogane ed altri tributi minori.

L'ambito di operatività del ravvedimento dipende, oltre che dalla tipologia di tributo, anche dalla nozione di *dichiarazione*, da intendersi in senso lato, tanto da comprendere *“gli atti o le denunce ai fini dell'imposta di registro”*²⁰⁷.

Conseguentemente, i principali tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, interessati dal ravvedimento per omessa dichiarazione sono: le imposte dirette, l'Irap, l'Iva, le ritenute fiscali, le imposte di successione e di registro.

Nel caso, invece, dei tributi locali o comunque non attribuiti alla gestione dell'Agenzia, ad assumere la rilevanza maggiore è senz'altro la dichiarazione Imu²⁰⁸.

²⁰⁷ Secondo quanto contenuto nella Circolare Ministeriale 180/E del 1998.

²⁰⁸ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, in *La settimana fiscale: Ravvedimento operoso*, cit., p. 41.

In materia di *tributi gestiti dall’Agenzia delle Entrate*, l’omissione può essere sanata mediante la trasmissione di una dichiarazione tardiva entro i novanta giorni successivi alla scadenza prevista per l’adempimento, con riduzione della sanzione ad un decimo del minimo.

Si richiamano, viste le ripercussioni in materia di ravvedimento per le omesse dichiarazioni, alcune tra le disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità per il 2015. Tra queste, il nuovo comma 1-*ter* consente di correggere spontaneamente le violazioni anche qualora siano iniziate attività di accertamento quali accessi, ispezioni e verifiche. Al contrario, in caso di controllo già sfociato in un avviso di accertamento, di liquidazione o, infine, in una delle comunicazioni recanti somme dovute ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, la possibilità di avvalersi del ravvedimento è preclusa.

La nuova norma trova applicazione limitatamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. Di conseguenza, per tutti gli altri tributi, l’esistenza di un controllo fiscale inibisce la possibilità di ricorrere all’istituto per la regolarizzazione spontanea.

La dichiarazione dei redditi, secondo l’art. 2 del D.P.R. 322/1998, deve essere presentata dalle *persone fisiche* al più tardi entro il 30 settembre dell’anno successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta. Per le *persone giuridiche*, invece, la dichiarazione deve essere presentata telematicamente entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta.

Ciò significa che per i soggetti *solari* il termine è identico a quello delle persone fisiche, cioè il 30 settembre di ogni anno. Per quelli *non solari*, al contrario, la scadenza per la presentazione della dichiarazione varia in base alla data di chiusura del periodo d’imposta.

Per valutare se una dichiarazione trasmessa telematicamente sia stata inviata tempestivamente occorre verificare la data riportata nell’*attestazione di ricevimento*

rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. In caso di consegna cartacea, fa fede la data riportata nella ricevuta rilasciata dalla banca o dall'ufficio postale²⁰⁹.

Qualora il termine per la trasmissione della dichiarazione non sia stato rispettato, il contribuente può, per un breve periodo di tempo, sanare la propria posizione ricorrendo al ravvedimento operoso. Per beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni è indispensabile che la dichiarazione sia inviata con un ritardo non superiore a novanta giorni rispetto alla scadenza originaria.

Contestualmente all'invio del modello è necessario effettuare il versamento della sanzione in misura ridotta ad un decimo del minimo. In quest'ultima ipotesi, la dichiarazione tardiva, purché presentata entro i novanta giorni dalla scadenza, è comunque considerata valida ai sensi del comma 7, dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998. In ogni altra ipotesi, invece, la dichiarazione si considera omessa, con tutte le ripercussioni negative del caso.

Ad oggi, l'omissione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2013, per i soggetti solari, costituisce una violazione insanabile. Il termine dei novanta giorni successivi alla scadenza²¹⁰, infatti, risulta essere scaduto il 29 dicembre scorso. L'omissione della dichiarazione per il periodo d'imposta 2014, invece, potrà essere sanata entro il 29 dicembre 2015.

Per correggere la violazione è necessario individuare l'importo della sanzione amministrativa applicabile al caso dell'omessa dichiarazione²¹¹.

L'art. 1 del D.lgs. n. 471/1997, dispone che, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applichi la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 258 euro. Nel caso in cui non siano dovute imposte, la sanzione applicabile varia da 258 a 1.032 euro. Ricorrendo al ravvedimento operoso la sanzione è pari, invece, a 25 euro, ovvero ad un decimo di 258

²⁰⁹ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., p. 42.

²¹⁰ Fissata al 30 settembre 2014.

²¹¹ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Come rimediare a errori o dimenticanze: il ravvedimento*, consultabile su <http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/lagenzia-informa-5-nuove-guide-debutto-della-sezione-ad-hoc>.

euro. Non rileva la misura proporzionale delle sanzioni, tanto che anche le istruzioni ai modelli ministeriali precisano che “*se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a novanta giorni, indipendentemente se sia dovuta o meno l’imposta, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente entro lo stesso termine il pagamento di una sanzione di euro 25*”²¹².

Il ravvedimento per omessa dichiarazione il più delle volte deve tener conto dell’esistenza di altre possibili violazioni, come, ad esempio, quelle relative al versamento delle imposte scaturenti dalla dichiarazione. In questo caso è necessario regolarizzare l’omesso o insufficiente versamento con un ravvedimento *ad hoc*.

Sotto un profilo strettamente operativo si deve segnalare che, in caso di omessa dichiarazione dei redditi, il modello F24 dovrà indicare il codice tributo “8911”. Nel campo “anno” occorrerà, invece, indicare quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e non l’anno cui si riferisce la dichiarazione presentata tardivamente²¹³.

Alla *totale omissione dichiarativa* è equiparata la trasmissione del modello con un ritardo superiore a novanta giorni dalla scadenza e la redazione e spedizione della dichiarazione su un modello diverso da quello approvato dal ministero. Anche la mancata sottoscrizione della dichiarazione, o la sottoscrizione da parte di un soggetto privo della legale rappresentanza, può costituire un’omissione dichiarativa, salvo il caso in cui la circostanza venga sanata successivamente, su richiesta dell’Agenzia delle Entrate.

Decorsi i novanta giorni, al contribuente che non abbia presentato la propria dichiarazione è preclusa qualsiasi forma di ravvedimento, anche se non è dovuta alcuna imposta o se queste ultime sono state versate nei termini. In caso di omessa dichiarazione il contribuente dispone di una sola possibilità per contenere gli effetti sanzionatori. Se, infatti, la dichiarazione viene presentata, anche oltre i novanta giorni dalla scadenza originaria, e sono state versate le imposte dovute, è possibile beneficiare dell’applicazione della

²¹² Cfr. Lunelli – Ravasio – Missoni – Lunelli, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, cit., pp. 12 ss.

²¹³ Cfr. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda1_RavvedimentoOperoso/Come+fare+versamenti/.

sanzione per la violazione in misura fissa da 258 a 1.032 euro. Nel caso in cui non si procedesse per questa strada, troverebbe applicazione la sanzione in misura proporzionale dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta non dichiarata.

Pur non trattandosi di un vero e proprio ravvedimento, la scelta di presentare la dichiarazione anche oltre i novanta giorni e versare le relative imposte potrebbe comunque essere utilizzata per arginare gli effetti sanzionatori di un'omessa dichiarazione, quando divenuta ormai insanabile a mezzo del ravvedimento²¹⁴.

Le regole per l'omessa dichiarazione *Irap* sono analoghe a quelle previste in materia di imposte sul reddito. Pertanto, l'omessa dichiarazione *Irap* può essere sanata, entro novanta giorni dalla scadenza originaria, mediante il versamento di un decimo della sanzione minima. La sanzione per l'omessa dichiarazione varia dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta, mentre è fissata in 258 euro nei casi in cui non emerga debito d'imposta. Usufruendo del ravvedimento, il versamento dovuto a titolo di sanzione ridotta è pari a 25 euro²¹⁵.

La logica di applicazione del ravvedimento in caso di omessa presentazione della dichiarazione *Iva* è analoga a quella prevista in caso di imposte sui redditi e *Irap*. In caso di dichiarazioni periodiche *Iva*, la norma prevede che l'omissione debba essere sanata entro trenta giorni. La misura sulla quale determinare la sanzione ridotta varia dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di 258 euro. Nel caso in cui il soggetto passivo abbia effettuato solamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, la sanzione opera in misura fissa da un minimo di 258 ad un massimo di 2.065 euro.

Infine, in caso di *mancato invio della dichiarazione unificata*, comprensiva, ad esempio, sia dell'*Ires* che dell'*Iva*, le violazioni di omessa dichiarazione sono due, più in generale, tante quante le imposte cui i modelli si riferiscono. Nell'ipotesi considerata è, pertanto,

²¹⁴ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., p. 44.

²¹⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate, *Come rimediare a errori o dimenticanze: il ravvedimento*, consultabile su <http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/lagenzia-informa-5-nuove-guide-debutto-della-sezione-ad-hoc>.

necessario provvedere ad un duplice ravvedimento, con pagamento di due distinte sanzioni in misura ridotta²¹⁶.

Anche l'omissione della *dichiarazione dei sostituti d'imposta* può essere sanata usufruendo del ravvedimento operoso entro novanta giorni dalla scadenza. Oltre tale termine la dichiarazione si considera omessa.

La sanzione base su cui calcolare la riduzione derivante dal ravvedimento operoso varia dal centoventi al duecentoquaranta per cento delle ritenute non versate, con un minimo di 258 euro. Per il ravvedimento, quindi, si applica la sanzione ridotta nella misura di 25 euro.

Nel caso del modello 770, a differenza di quanto detto circa i modelli Unico e Irapp, occorre prestare particolare attenzione alla data di effettiva scadenza di presentazione dei modelli. Negli ultimi anni, di fatto, il termine è stato frequentemente prorogato ben oltre la naturale scadenza, prevista per il 31 luglio di ogni anno²¹⁷.

Gli *intermediari* che non hanno inviato tempestivamente la dichiarazione possono accedere all'istituto del ravvedimento. Opera, anche in questa ipotesi, il termine di *novanta giorni successivi alla scadenza per la trasmissione dei modelli*.

L'art. 7-bis del D.lgs. n. 241/1997 prevede una specifica sanzione in capo ai soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni che non la eseguono nei termini. La misura varia da un minimo di 516 ad un massimo di 5.164 euro. Il ricorso al ravvedimento operoso consente una riduzione della sanzione a 51 euro, pari ad un decimo del minimo²¹⁸.

²¹⁶ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., pp. 44 ss.

²¹⁷ Ad esempio, il termine di invio del modello 770/2014 relativo all'anno 2013 è slittato al 19 settembre 2014. Ipotizzando che per il modello 770/2015 non si verificano proroghe dei termini, il ravvedimento per l'omessa dichiarazione sarà consentito fino al 29 ottobre 2015. Si consultino, al riguardo, le novità riportate su www.agenziaentrate.gov.it.

²¹⁸ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., p. 45.

L'intermediario deve versare la sanzione ridotta a suo nome, indicando nel modello F24 il codice tributo "8924" dedicato, per l'appunto, al "*Ravvedimento – Sanzione per tardiva o omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati*"²¹⁹.

Oltre al ravvedimento da parte dell'intermediario è altresì richiesto che il contribuente provveda alla regolarizzazione della propria posizione, secondo le regole ordinarie. Ciascun contribuente, infatti, è responsabile della presentazione tempestiva della propria dichiarazione, non essendo liberato dal fatto di aver conferito l'incarico ad un intermediario.

Il ravvedimento per le omesse dichiarazioni è valido non solo per le imposte dirette, l'Irap e l'Iva, ma anche con riferimento ad altre imposte, ad esempio quelle di *successione* e di *registro*. La C.M. 180/E del 1998 ha, infatti, chiarito che il Legislatore con la locuzione "*omissione della presentazione della dichiarazione*" ha voluto comprendere anche le nozioni di *atto* o *denuncia*, secondo un'interpretazione estensiva. Conseguentemente, rientrano in tale categoria le omesse presentazioni di dichiarazioni, di atti e di denunce proprie dell'imposta sulle successioni e dell'imposta di registro.

Con riferimento alle imposte di successione e registro, non è ravvisabile una norma che preveda l'omessa dichiarazione se presentata con un ritardo superiore a novanta giorni dalla originaria scadenza: è pertanto ammesso il ravvedimento anche oltre tale termine. Sarà applicabile il ravvedimento entro un anno dalla violazione, con un abbattimento della sanzione ad un decimo del minimo.

Per i ravvedimenti oltre l'anno, le nuove misure introdotte dalla Legge di stabilità 2015 prevedono la possibilità di ridurre le sanzioni ad un settimo o ad un sesto del minimo nei casi di correzione dell'omissione, rispettivamente entro, oppure oltre due anni dalla violazione²²⁰.

²¹⁹ Cfr. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/Scheda_RavvedimentoOperoso/Come+fare+versamenti/.

²²⁰ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., pp. 45 ss.

In base all'art. 50 del D.lgs. n.346/1990, chi omette di presentare la dichiarazione di successione, quella sostitutiva o l'integrativa, è punito con una sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Nell'ipotesi in cui non sia dovuta alcuna imposta, la sanzione applicabile varia da 258 a 1.032 euro²²¹.

Vale la possibilità di ravvedere l'omessa dichiarazione entro i novanta giorni successivi alla scadenza, con una sanzione ridotta ad un decimo del minimo. Inoltre, in caso di regolarizzazione spontanea successiva ai novanta giorni, ma entro un anno dalla scadenza per l'omessa dichiarazione di successione, è prevista una riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo. Qualora, invece, la dichiarazione di successione sia presentata con un ritardo superiore ad un anno ma inferiore a due, la misura della sanzione è ridotta ad un settimo del minimo. Infine, la correzione entro il termine di due anni comporta una sanzione ridotta ad un sesto del minimo. Gli ultimi due casi appartengono alle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2015, questi potranno interessare le dichiarazioni per le quali non esistono norme che prevedano l'equiparazione della presentazione oltre un determinato termine, all'omissione²²².

Considerazioni analoghe alle precedenti possono essere formulate con riferimento all'imposta di registro ed alle omissioni relative alle *richieste di registrazione di atti e fatti rilevanti ai fini dell'imposta*, o della *presentazione delle denunce* previste dall'art. 19 del D.P.R. n. 131/1986.

Con riferimento a tali ipotesi, l'art. 69 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di Registro dispone che la sanzione base sulla quale commisurare il ravvedimento operoso varia dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. Oltre alla sanzione per mancata presentazione dell'atto o della denuncia, il contribuente è tenuto a sanare l'omesso versamento dell'imposta di registro. Le sanzioni, per mezzo del

²²¹ Cfr. Lunelli – Ravasio – Missoni – Lunelli, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, cit., pp. 5 ss.

²²² Cfr. Agenzia delle Entrate, *Come rimediare a errori o dimenticanze: il ravvedimento*, consultabile su <http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/lagenzia-informa-5-nuove-guide-debutto-della-sezione-ad-hoc>.

ravvedimento operoso possono essere tanto più ridotte a seconda della tempestività della correzione. Gli scaglioni adottati sono quelli validi per l'imposta sulle successioni²²³.

Per i *tributi non gestiti dall'Agenzia delle Entrate*, la mancata presentazione nei termini dei modelli di dichiarazione può essere sanata con una *tardiva dichiarazione* entro i novanta giorni successivi alla scadenza prevista per l'adempimento, ovvero entro un anno dall'omissione, con una riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo.

Per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate non è possibile ricorrere al ravvedimento qualora siano iniziate attività di accertamento, quali accessi, ispezioni e verifiche. Sono preclusi, inoltre, gli scaglioni temporali successivi all'anno, a differenza di quanto previsto per i tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

La più nota, tra quelle relative ai tributi locali, è senza dubbio la *dichiarazione Imu*. In questo caso, l'eventuale mancata presentazione della dichiarazione può essere regolarizzata con una sanzione pari ad un decimo del minimo, purché la stessa venga presentata con un ritardo non superiore a novanta giorni²²⁴.

La dichiarazione Imu deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello nel corso del quale sono intervenute variazioni significative che necessitano di essere comunicate al Comune competente. Nel caso in cui la dichiarazione sia stata omessa, è possibile correggere la violazione entro il 28 settembre. Ai fini della regolarizzazione, è necessaria la presentazione della dichiarazione, unitamente al pagamento della sanzione ridotta ad un decimo del minimo. In particolare, nel caso dell'Imu, dovrà essere effettuato

²²³ Vale la possibilità di ravvedere l'omessa dichiarazione entro i novanta giorni successivi alla scadenza, con una sanzione ridotta ad un decimo del minimo. Inoltre, in caso di regolarizzazione spontanea successiva ai novanta giorni, ma entro un anno dalla scadenza per l'omessa dichiarazione, è prevista una riduzione della sanzione ad un ottavo del minimo. Qualora, invece, la dichiarazione sia presentata con un ritardo superiore ad un anno ma inferiore a due, la misura della sanzione è ridotta ad un settimo del minimo. Infine, la correzione entro il termine di due anni comporta una sanzione ridotta ad un sesto del minimo.

²²⁴ Cfr. Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, cit., pp. 46 ss.

un versamento di 5 euro, pari ad un decimo della sanzione minima prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione²²⁵.

In tema di ravvedimento per l'omessa dichiarazione Imu si rendono necessarie alcune precisazioni: dalla lettura della norma contenuta nell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, si desume che nulla osti alla possibilità di presentare la dichiarazione Imu con un ritardo superiore a novanta giorni, ma entro un anno dall'omissione, usufruendo della riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo²²⁶.

2.5 Segue: Il ravvedimento operoso in caso di omessi e ritardati versamenti.

L'istituto del ravvedimento operoso trova tipicamente applicazione con riferimento alla possibilità di *sanare gli omessi e ritardati versamenti*, così da beneficiare della riduzione della sanzione rispetto alla misura potenzialmente irrogabile in caso di controllo da parte degli enti preposti.

Le novità introdotte dalla Legge di stabilità 2015, oltre ad operare un ampliamento della casistica di utilizzo del ravvedimento ed una correlazione tra il costo del ravvedimento²²⁷

²²⁵ È in ogni caso consigliabile consultare il singolo regolamento comunale che disciplina il funzionamento dell'imposta, considerato che ogni Comune ha facoltà di modificare, in termini migliorativi, le norme sul ravvedimento operoso. Peraltro, alcuni Comuni richiedono la consegna, unitamente alla presentazione della dichiarazione tardiva, della copia della ricevuta di avvenuto versamento della sanzione ridotta.

²²⁶ Tuttavia, il Dipartimento delle Finanze, con la Circolare Ministeriale 1/DF del 2013, sembra escludere tale possibilità. Nelle precisazioni in merito al funzionamento dell'istituto per l'anno 2012, la Circolare afferma che il ravvedimento lungo può, al massimo, essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione e non, invece, nel maggior termine di un anno. Anche l'esemplificazione fornita dal Ministero sembra confermare tale impostazione, tanto che l'omessa dichiarazione Imu per il 2012 è ritenuta sanabile solamente entro il termine dei novanta giorni e non secondo il termine lungo.

²²⁷ In termini di sanzioni applicate.

ed il momento di adesione all'istituto²²⁸, dispongono una riduzione del tasso di interesse di riferimento che, a partire dal 1° gennaio 2015, è da considerarsi nella misura dello 0.5 per cento; si riduce, di conseguenza, il costo dell'adesione effettuata in caso di omesso o tardivo versamento dell'imposta.

La generale situazione di crisi economica che i contribuenti si trovano a vivere, ha condotto, negli ultimi anni, ad un maggiore utilizzo del ravvedimento operoso in un'ottica dilatoria, soprattutto relativamente agli omessi e ritardati versamenti. Molti contribuenti, non disponendo, alla data di scadenza originaria, delle somme necessarie al pagamento di imposte e tasse hanno omesso, in via totale o parziale, il versamento, riservandosi di eseguirlo, anche in forma rateale, nei termini di applicazione dell'istituto²²⁹.

La spinta ad adoperare lo strumento del ravvedimento operoso può, pertanto, considerarsi di natura essenzialmente finanziaria. Questa, a decorrere dal 2015, risulta essere maggiormente alimentata dalla circostanza per la quale l'accesso all'istituto non è più precluso in caso di inizio di un'attività di accertamento, bensì unicamente a seguito della notifica di atti accertativi.

Il contribuente potrà non eseguire un pagamento alla scadenza prevista dalla norma ed effettuare lo stesso nei termini del ravvedimento, gravato di sanzioni ed interessi, anche in più rate, così da ottenere i benefici della sanatoria contemperati, al tempo stesso, dalla migliore gestione delle risorse finanziarie. Peraltro, l'istituto consente talvolta di subire oneri finanziari inferiori a quelli richiesti dal sistema bancario per concedere liquidità ai contribuenti²³⁰.

La norma *ante* riforma, applicata fino al 2014, prevedeva che per gli omessi e tardivi versamenti il ravvedimento potesse essere eseguito secondo due diverse modalità: entro

²²⁸ Secondo il principio: *"tanto dopo pago tanto più onerosa diviene la sanzione"*. Si Veda Sala, *Ravvedimento degli omessi e ritardati versamenti*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, p. 48.

²²⁹ Anch'essi significativamente riformati dalla Legge di stabilità 2015, con particolare riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

²³⁰ Ciò risulterà accentuato, a decorrere dal 2015, per effetto della riduzione del tasso legale di interesse. Si veda, in tal senso, il D.M. 11 dicembre 2014.

trenta giorni dalla originaria scadenza, con applicazione delle sanzioni ridotte ad un decimo; ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta in cui fosse commessa la violazione, con applicazione delle sanzioni ridotte ad un ottavo.

L'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, integrato con modificazioni dalla Legge n. 190/2014, prevede, ora, la possibilità di accedere al ravvedimento secondo diverse modalità²³¹: entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello di commissione della violazione, con applicazione delle sanzioni ridotte ad un settimo; successivamente al termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello di commissione della violazione, con applicazione delle sanzioni ridotte ad un sesto; dopo la notifica di un processo verbale di constatazione che contesti la violazione, con applicazione delle sanzioni ridotte ad un quinto.

La riduzione delle sanzioni da applicare è calcolata sempre sulla sanzione edittale prevista per l'omesso o tardivo versamento, pari al trenta per cento.

L'adempimento è costituito dal versamento spontaneo mediante modello F24 che esponga nella specifica sezione del tributo/imposta omessa o tardivamente versata: l'imposta dovuta; gli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il pagamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito; la sanzione applicata in misura ridotta. Occorre utilizzare gli appositi codici tributo²³², differenziati per tipologia di tributo e distinti per gli interessi e le sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate, con R.M. 22 maggio 2007, n. 109/E, ha stabilito che il versamento degli interessi da ravvedimento vada effettuato su modello F24 in via separata²³³.

Tali modalità di versamento degli interessi da ravvedimento non si applicano per i versamenti di interessi sulle ritenute da parte dei sostituti d'imposta che continueranno ad essere eseguiti cumulativamente al codice del tributo²³⁴.

²³¹ Unicamente per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

²³² Consultabili su <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/strumenti/codici+attivita+e+tributo>.

²³³ Aniché cumulativamente con tributo principale, come in precedenza.

L'importo dovuto può essere pagato anche applicando la *compensazione*²³⁵, rammentando, in tal caso, che l'art. 27 della Legge n. 190/2014, ai commi 18, 19 e 20, ha inasprito le sanzioni a carico dei soggetti che utilizzano in compensazione nel modello F24 crediti in tutto od in parte inesistenti, incrementandole dal cento al duecento per cento del credito utilizzato²³⁶.

2.6 Guida agli adempimenti.

Il ravvedimento operoso, pur in considerazione della specificità di talune tipologie d'imposta, è compiuto, nella generalità dei casi, con il *pagamento dell'imposta dovuta* a cui vanno aggiunti gli *interessi legali* e la *sanzione versata in misura ridotta*²³⁷.

Più precisamente, l'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento: dell'imposta dovuta; degli interessi moratori²³⁸; della sanzione in misura ridotta.

Per usufruire del ravvedimento i versamenti vanno eseguiti:

- con il *modello F24*, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap;
- con il *modello F23*, per l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti²³⁹;

²³⁴ In tale ipotesi la distinta indicazione viene fornita nel quadro ST del modello 770.

²³⁵ Chi opera una compensazione orizzontale deve sempre presentare il modello F24, anche quando esso ha un saldo pari a zero.

²³⁶ Sala, *Ravvedimento degli omessi e ritardati versamenti*, cit., pp. 49 ss.

²³⁷ Cfr. Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, in *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, 2015, p. 60.

²³⁸ Calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito.

²³⁹ Indicando la causale "SZ" e, nello spazio riservato agli estremi dell'atto, l'anno cui si riferisce la violazione.

- con il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”²⁴⁰, per le imposte il cui versamento si effettua con tale modello²⁴¹.

Non è prevista alcuna forma di *pagamento rateale* delle somme dovute per effetto del ravvedimento. Fa eccezione il caso del ravvedimento frazionato, anche detto ravvedimento parziale, consistente nel ravvedimento eseguito dal contribuente entro la scadenza stabilita dalla legge pagando sanzioni e interessi rapportati al debito versato in ritardo, seppur in misura completa rispetto al debito complessivo²⁴².

Le sanzioni e gli interessi vanno indicati nel modello con i codici tributo appositamente istituiti. Tuttavia, qualora si tratti di interessi sulle ritenute dovute dai sostituti d'imposta, gli stessi devono essere versati cumulativamente con il tributo.

In via generale il ravvedimento non è valido se manca il pagamento anche di uno solo degli importi dovuti in termini di imposta, interessi e sanzioni. Fanno eccezione le previsioni contenute nella C.M. 2 agosto 2013, n. 27/E.

Relativamente ai tributi per i quali è ammessa, il contribuente può realizzare la compensazione delle somme dovute per effetto del ravvedimento con i crediti d'imposta vantati. Occorre sottolineare, a tal proposito, come la compensazione non sia, tuttavia, possibile per le imposte da versare con i modelli F23 e F24 Elide²⁴³.

Tra le notazioni di carattere pratico utili all'adempimento, è importante riscontrare che ai fini del ravvedimento operoso ciascuna violazione viene considerata autonomamente; il contribuente non può avvalersi del *cumulo giuridico*²⁴⁴, né avvalersi della *continuazione*²⁴⁵.

²⁴⁰ F24 Elide.

²⁴¹ A decorrere dal 1° gennaio 2015, l’F24 Elide va utilizzato obbligatoriamente per pagare tutti gli importi connessi ai contratti di locazione e affitto di beni immobili: imposta di registro, tributi speciali e compensi, imposta di bollo, sanzioni e interessi.

²⁴² Cfr. Ferrari, *Ravvedimento “rateizzato” e “parziale”: orientamenti delle Entrate e considerazioni pratiche*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, pp. 54 ss.

²⁴³ Cfr. Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, cit., pp. 60 ss.

²⁴⁴ Cfr. C.M. 17 maggio 2000, n. 98/E, paragrafo 9.2.4.

²⁴⁵ Cfr. C.M. 21 giugno 2011, n. 28/E, paragrafo 2.15.

Ogni violazione deve essere sanata autonomamente e ad essa, singolarmente, si applica la sanzione ridotta dovuta.

Infine, allorché il termine per il ravvedimento scada di sabato, ovvero in una giornata festiva, il versamento si considera effettuato nei termini, anche se perfezionato entro il primo giorno lavorativo successivo alla scadenza²⁴⁶.

Nell'ipotesi in cui il contribuente commetta degli errori nel conteggio del ravvedimento operoso, quest'ultimo non deve essere disconosciuto per l'intero dall'ente impositore, in quanto la validità permane in relazione alla *porzione di violazione sanata*.

Tale principio è sancito dalla C.M. 2 agosto 2013, n. 27/E. Il contribuente potrebbe, di fatto, compiere degli errori nel conteggio delle somme da versare per effetto del ricorso al ravvedimento²⁴⁷ e, per questo, imbattersi in ostacoli frapposti al perfezionamento stesso dell'istituto.

Come precedentemente esaminato, il ravvedimento non è ritenuto valido se manca il pagamento anche di uno solo degli importi dovuti²⁴⁸. Ciò nonostante, la C.M. 27/E/2013 prevede che anche nel caso in cui il contribuente effettui un versamento complessivo d'imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata in ritardo, il ravvedimento potrà ritenersi comunque perfezionato anche se solo con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al *quantum* complessivamente corrisposto²⁴⁹.

Sulla differenza non sanata saranno irrogate le sanzioni in misura ordinaria e/o recuperati gli interessi non versati, da computare con decorrenza alla data dell'originario versamento.

Nel paragrafo 2, della C.M. 27/E/2013 si afferma espressamente come, anche alla luce dei chiarimenti forniti dalla R.M. 67/E/2011, "*il ravvedimento di quanto originariamente e*

²⁴⁶ Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 12 giugno 2002, n. 50, al paragrafo 19.5.

²⁴⁷ Si pensi, ad esempio al conteggio degli interessi legali, delle sanzioni o, ancora, più in generale, al tipo di violazione commessa.

²⁴⁸ Imposta, interessi, sanzioni.

²⁴⁹ Cfr. Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, cit., p. 62.

complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento. Si tratta delle ipotesi in cui le sanzioni e gli interessi, nonostante l'errore, sono comunque commisurati al tributo versato”.

La C.M. 27/R/2013 puntualizza ulteriormente che ai fini della validità anche parziale del ravvedimento “è necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, lo stesso abbia quantomeno provveduto ad imputare parte di quel versamento all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'apposito codice tributo”.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate afferma che gli Uffici provvederanno, eventualmente, a variare i codici tributo e a suddividere gli importi versati a vario titolo, “in modo da determinare l'importo ancora da versare sulla base della percentuale di completamento individuata secondo le indicazioni sopra fornite”.

Alla luce di quanto esposto, traspare il principio secondo cui, nell'ambito della delega²⁵⁰ oggetto di ravvedimento, deve sussistere il pagamento di almeno una somma imputata al codice tributo specifico previsto per il ravvedimento. In caso contrario, l'Ufficio potrebbe non cogliere nell'ambito di quella specifica delega²⁵¹ la reale volontà del contribuente di avvalersi dell'apposito istituto. Tale interpretazione rischia, tuttavia, di apparire troppo rigida rischiando di spiazzare il contribuente in tutte quelle situazioni nelle quali è avvenuto un tardivo versamento privo di alcun codice tributo legato al ravvedimento; essa rischia di stravolgere, inoltre, l'orientamento della stessa Circolare volta a salvaguardare la posizione del contribuente che seppur tardivamente adempie ai propri obblighi tributari.

Va, in tal senso, registrato il pensiero della dottrina dominante che ai fini della salvaguardia del *ravvedimento parziale* ammette la possibilità di sanare anche il modello F24 che non abbia riportato alcuna indicazione in ordine al codice tributo sul ravvedimento.

²⁵⁰ A mezzo del modello F24 o F23 a seconda dei casi.

²⁵¹ Senza codice tributo legato al ravvedimento.

Sul punto, concordemente con la posizione maggioritaria in dottrina, la Circolare Assonime 27 settembre 2013, n. 9, nell'ambito nella nota 7, chiarisce: “*Ci limitiamo solo ad evidenziare che se così non fosse, pur dinanzi alla medesima obbligazione tributaria, si giungerebbe ad applicare ai contribuenti che hanno versato la stessa somma un regime sanzionatorio differente, senza alcuna adeguata giustificazione*”.

Pertanto, qualora il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento, potrà, in sede di controllo automatizzato, richiedere agli stessi Uffici di provvedere, ove si renda necessario, a variare i codici tributo e a suddividere gli importi versati a vario titolo²⁵² in modo da determinare l'importo ancora da versare sulla base della *percentuale di completamento*²⁵³.

Per quanto concerne gli *interessi moratori*, questi maturano giorno per giorno e vanno calcolati in relazione all'importo dovuto a titolo d'imposta, escluse le sanzioni.

A partire dal 1° gennaio 2015, il saggio legale di interesse è sceso dall'1 per cento allo 0.5 per cento, per effetto di quanto stabilito dal D.M. 11 dicembre 2014, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 290 del 15 dicembre 2014.

Ai fini del calcolo dell'interesse la formula da applicare è la seguente:

$$\frac{\text{tributo dovuto} \times \text{tasso legale annuo} \times \text{numero di giorni}}{365}$$

²⁵² Imposta, interessi, sanzione.

²⁵³ Cfr. Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, cit., pp. 62 ss.

La nuova misura del tasso di interesse andrà a riguardare tutti i crediti certi, liquidi ed esigibili per i quali le parti non abbiano disposto diversamente, ovvero in relazione ai quali non si applichi il disposto del D.lgs. n. 231/2002 in tema di interessi di mora.

Va sottolineato che la menzionata variazione comporterà, tra gli altri elementi, una variazione nel calcolo degli interessi dovuti in sede di ravvedimento operoso²⁵⁴, in relazione a questi ultimi sarà necessario effettuare un conteggio separato che sia rapportato ai giorni di ritardo afferenti all'anno precedente e a quelli compresi nel nuovo anno.

In caso di *variazione del tasso legale*, il calcolo degli interessi deve essere effettuato *pro rata temporis*, sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi²⁵⁵.

Dunque, nell'ipotesi del ravvedimento di una somma in scadenza il 2 dicembre 2014 effettuato il giorno 16 marzo 2015, il conteggio andrà eseguito sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi, o meglio l'1 per cento annuo per il periodo dal 2 al 31 dicembre 2014, allo 0.5 per cento annuo per il periodo dal 1° gennaio 2015²⁵⁶.

Nella seguente tabella²⁵⁷ è riportata l'evoluzione degli interessi legali nel tempo; in particolare dal 1942 ad oggi:

Periodo	Norme	Saggio di interesse
21.04.1942 - 15.12.1990	art. 1284 cod. civ.	5%
16.12.1990 - 31.12.1996	L. 353/90 e L. 408/90	10%
01.01.1997 - 31.12.1998	L. 662/96	5%

²⁵⁴ Con minore aggravio per il contribuente.

²⁵⁵ Cfr. Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, cit., p. 65.

²⁵⁶ Cfr. D.M. 11 dicembre 2014.

²⁵⁷ Cfr. <http://www.altalex.com/documents/altalex/news/2014/12/16/tabella-del-saggio-di-interesse-legale-dal-1942-ad-oggi>.

01.01.1999 - 31.12.2000	D.M. Tesoro 10.12.1998	2,5 %
01.01.2001 - 31.12.2001	D.M. Tesoro 11.12.2000	3,5 %
01.01.2002 - 31.12.2003	D.M. Economia 11.12.2001	3 %
01.01.2004 - 31.12.2007	D.M. Economia 01.12.2003	2,5 %
01.01.2008 - 31.12.2009	D.M. Economia 12.12.2007	3 %
01.01.2010 - 31.12.2010	D.M. Economia 04.12.2009	1 %
01.01.2011 - 31.12.2011	D.M. Economia 07.12.2010	1,5 %
01.01.2012 - 31.12.2013	D.M. Economia 12.12.2011	2,5 %
01.01.2014 - 31.12.2014	D.M. Economia 12.12.2013	1 %
01.01.2015 -	D.M. Economia 11.12.2014	0,5 %

Per effetto di quanto stabilito dall'art. 2 comma 3, del D.lgs. n. 472/1997, *“la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi”*.

2.7 Ravvedimento e benefici penali alla luce della normativa attuale.

L'integrazione con modifiche operata dalla Legge di stabilità 2015 con riferimento all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, introduce tempi più lunghi per il ravvedimento operoso: la regolarizzazione delle violazioni commesse non è più preclusa da accessi, ispezioni e verifiche; il contribuente vi può ricorrere fino al termine di decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione.

Tali disposizioni assumono particolare rilievo nel caso in cui il contribuente abbia commesso una violazione che comporti l'insorgere di un *reato fiscale*.

Invero, in presenza di fatti costituenti reato, il termine di decadenza del potere di accertamento è raddoppiato. Nel dettaglio, la constatazione di illeciti tributari raddoppia i termini di decadenza dell'accertamento fiscale ai fini delle imposte dirette e dell'Iva²⁵⁸.

È previsto che, in presenza della *notizia di un reato fiscale*, la decadenza dell'azione di accertamento muta dal 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo, e dal 31 dicembre del quinto anno successivo, in caso di omessa dichiarazione, al 31 dicembre del decimo anno successivo.

Il *raddoppio dei termini* è stato introdotto dall'art. 37 del D.L. n. 223/2006, questo ha modificato ed integrato, in ipotesi di reato, i termini di accertamento disciplinati dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972.

È verosimile, dunque, che ove il contribuente sia a conoscenza di un illecito penale rilevante ai fini tributari, ricorra al ravvedimento per le irregolarità commesse²⁵⁹ beneficiando di termini decisamente favorevoli²⁶⁰.

²⁵⁸ Cfr. Iorio – Mecca, *Profili penali del ravvedimento operoso*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, pp. 66 ss.

²⁵⁹ Il contribuente potrà ravvedersi anche per una irregolarità diversa da quella costituente reato.

²⁶⁰ Ottavo o decimo anno, per l'appunto.

Si pensi alla registrazione di fatture false e al loro utilizzo in dichiarazione per il periodo di imposta 2010. L'Ufficio potrà contestare la violazione fino al 31 dicembre 2019 e, conseguentemente, anche il contribuente avrà tempo di ricorrere al ravvedimento fino a quella data²⁶¹.

È importante ribadire che il ravvedimento non è sempre attuabile. La possibilità di ravvedersi è preclusa qualora il contribuente abbia ricevuto un avviso bonario, ovvero un atto di accertamento.

La possibilità di regolarizzare le violazioni commesse, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso, anche dopo che siano state constatate ed entro termini di gran lunga maggiori rispetto a quelli previsti nella precedente versione della norma, può avere risvolti anche sotto il profilo della pena.

In particolare, l'attuale art. 13 del D.lgs. 74/2000, dispone che le pene previste per i delitti fiscali sono ridotte di un terzo e non si applicano le pene accessorie²⁶² se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti, siano estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Nell'attuale formulazione, pertanto, la norma attribuisce al pagamento delle imposte, dunque anche al ravvedimento, la natura di *circostanza attenuante* e non di causa di estinzione del reato.

²⁶¹ Cfr. Iorio – Mecca, *Profili penali del ravvedimento operoso*, cit., p. 67.

²⁶² Ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. n. 74/2000 "Si tratta in particolare di:

- a) *l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;*
- b) *l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;*
- c) *l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;*
- d) *l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;*
- e) *la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale".*

Inoltre, anche la possibilità di effettuare il *patteggiamento* a norma dell'art. 44 del codice di procedura penale²⁶³, è subordinata all'estinzione del debito tributario relativo ai fatti costituenti delitto.

L'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000, precedentemente alle modifiche introdotte dalla L. n. 148/2011, disponeva che le pene previste per i delitti tributari fossero diminuite fino alla metà e che non si applicassero le pene accessorie previste se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti, fossero estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Con le modifiche apportate dalla L. n. 148/2011, si è previsto che la diminuzione delle pene, una volta estinto il debito tributario, sia di un terzo, non più della metà.

Per di più, il contribuente che voglia ottenere il patteggiamento deve obbligatoriamente estinguere il debito e dunque far ricorso alla procedura.

Più precisamente il contribuente per poter beneficiare dell'attenuante o del patteggiamento deve:

- estinguere ai fini fiscali il debito tributario costituente delitto anche, come sopra detto, ricorrendo alle procedure conciliative vigenti nell'ordinamento tributario;
- corrispondere le sanzioni tributarie nonostante, per il principio di specialità²⁶⁴, potrebbero non trovare applicazione.

²⁶³ L'art. 44 del codice di procedura penale sancisce infatti: *"Il patteggiamento è un istituto del diritto processuale penale che consente ad imputato e pubblico ministero di chiedere al giudice l'applicazione di una sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino ad un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenendo conto delle circostanze e diminuita fino ad un terzo, non supera i cinque anni"*.

²⁶⁴ Il principio di specialità in materia tributaria è disciplinato dall'art. 19, comma 1, del D.lgs. n. 74/2000 il quale dispone che: *"quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale"*. In sostanza, dunque, qualora un determinato fatto sia idoneo a configurare la violazione di due disposizioni che prevedano l'applicazione di una sanzione amministrativa e di una sanzione penale, verrà applicata la sanzione (in genere penale) che presenta degli elementi *"specifici"* rispetto all'altra. Tuttavia, l'art. 13

Circa le modalità di *chiusura della pendenza fiscale* l'art. 13 non sembra dare adito a particolari dubbi in quanto fa espresso riferimento sia alle procedure conciliative, sia all'accertamento con adesione.

A supportare tale interpretazione è la stessa Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 154/E del 2000. Il documento specifica che per debiti tributari debbano intendersi le somme dovute in base alla disciplina tributaria a titolo di imposte e relativi interessi, nonché di sanzioni amministrative.

In tal senso, secondo l'Amministrazione, in virtù della formula normativa *aperta*, devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente, nonché proprio l'istituto del ravvedimento.

Il pagamento del debito tributario va eseguito secondo le regole e le modalità proprie della tipologia di definizione adottata. Nei casi previsti è addirittura ammessa, secondo la circolare, la compensazione.

Occorre, invece, prestare attenzione alle *eventuali rateazioni* in quanto, secondo il costante orientamento giurisprudenziale²⁶⁵, il pagamento rateale in concreto non estingue il debito, almeno fino al pagamento dell'ultima rata, dunque in tali circostanze non è possibile invocare alcun beneficio penale.

È pertanto opportuno, in ipotesi di rateazione, verificare l'estinzione di tutte le rate prima dell'inizio del dibattimento in sede penale²⁶⁶.

La L. 11 marzo 2014, n. 23, meglio nota come *delega fiscale*, autorizza il Governo, tra le altre cose, a revisionare il sistema sanzionatorio tributario, anche penale, alla luce di una maggiore equità, trasparenza e con orientamento alla crescita.

prevede che per poter beneficiare dell'attenuante in sede penale il contribuente dovrà pagare le sanzioni amministrative.

²⁶⁵ Si consideri, per tutte, la pronuncia della Cassazione con sentenza n. 11836 del 2012.

²⁶⁶ Cfr. Iorio – Mecca, *Profili penali del ravvedimento operoso*, cit., pp. 68 ss.

Proprio in attuazione della legge delega, è passato all'esame del Consiglio dei Ministri il *decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio penale-tributario*. Nell'ultima bozza del decreto attuativo approvata lo scorso 24 dicembre dal Consiglio dei Ministri²⁶⁷ in tema di illeciti fiscali è previsto che l'integrale pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado comporti l'estinzione dei reati di dichiarazione infedele²⁶⁸, omessa dichiarazione²⁶⁹, omesso versamento delle ritenute²⁷⁰ e dell'Iva²⁷¹. Per gli altri delitti, invece, il pagamento in sede tributaria consentirà di abbattere le pene fino alla metà.

Nella suddetta ipotesi, il ravvedimento non costituirà più una mera attenuante in sede penale ma diverrà una vera e propria *causa di estinzione del reato*. Continuerà a costituire una mera *circostanza attenuante* per i reati caratterizzati dalla *fraudolenza*²⁷².

Un altro dei benefici che, in sede penale, potrebbe derivare dal ravvedimento è rappresentato dalla possibilità di evitare il *sequestro* e la successiva *confisca*. Questi ultimi, infatti, non possono trovare applicazione in caso di pagamento del debito tributario; qualora il contribuente che abbia commesso una violazione fiscale con rilevanza penale decida di ravvedersi, non potrà trovare applicazione la misura cautelare.

La *confisca* è una *misura di sicurezza patrimoniale* disciplinata dall'art. 240 del codice penale la quale, ponendo un vincolo di indisponibilità sui beni del reo, si realizza con

²⁶⁷ La bozza del decreto attuativo è al momento sospesa: l'esame è stato rinviato dapprima al 20 febbraio 2015 e, successivamente, rimandato con l'intenzione del Governo di portare i testi in Consiglio dei Ministri entro il 20 o, al massimo, il 27 giugno. Cfr. <http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2015-05-31/decreti-arrivo-sanzioni-190948.shtml?uuid=AB2RwpD>.

²⁶⁸ Di cui all'art. 4 del D.lgs. n. 74/2000.

²⁶⁹ Di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 74/2000.

²⁷⁰ Di cui all'art. 10-*bis* del D.lgs. n. 74/2000.

²⁷¹ Di cui all'art. 10-*ter* del D.lgs. n. 74/2000.

²⁷² Si tratta, in particolare dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.lgs. n. 74/2000, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, di cui all'art. 11 del D.lgs. n. 74/2000.

l'espropriazione a favore dello Stato di ciò che è servito a commettere il reato²⁷³, ovvero che del reato è derivato, costituendone il prodotto o il profitto²⁷⁴.

L'istituto mira ad impedire che l'impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso. La *ratio* risiede, dunque, nella necessità di privare il soggetto di un qualsiasi beneficio economico derivante dall'attività criminosa verificatasi.

Momento prodromico di tale misura è il *sequestro preventivo per valore*, attraverso il quale, con la sottoposizione a vincolo dell'equivalente del prezzo o del profitto del reato, prima e durante il corso del dibattimento, si assicura la futura esecuzione della confisca all'esito dell'accertamento della responsabilità penale del soggetto indagato o imputato.

Nell'ottica di un rafforzamento dei sistemi di contrasto della criminalità finanziaria e dell'evasione fiscale, con l'art. 1, comma 143, della Legge n. 244/2007, cosiddetta Finanziaria 2008, il Legislatore ha introdotto la confisca per equivalente per i reati tributari²⁷⁵, escluso quello di occultamento o distruzione di documenti contabili²⁷⁶.

La giurisprudenza di legittimità è più volte intervenuta affermando che, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente deve essere revocato a seguito del pagamento, anche se tardivo, delle imposte evase da parte del contribuente.

²⁷³ Il *rectius*, ovvero il prezzo del reato.

²⁷⁴ Il sequestro finalizzato alla futura confisca per equivalente che viene eseguito in presenza di reati tributari può riguardare il profitto, il prodotto o il prezzo del reato. Il profitto del reato va identificato col vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dall'illecito; il prodotto invece è il risultato materiale della violazione, cioè le cose create, modificate o acquisite attraverso il reato; infine, il prezzo consiste nel compenso ottenuto dal reo quale corrispettivo dell'esecuzione dell'azione criminosa.

²⁷⁵ Estendendo l'operatività dell'art. 322-*ter* del codice penale.

²⁷⁶ Ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n. 74/2000.

Tale confisca trova applicazione solo per i reati tributari commessi a decorrere dal 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della citata Legge Finanziaria 2008. La sua applicazione retroattiva, si sarebbe tradotta in una violazione dei principi costituzionali in tema di non retroattività della pena.

Nella sentenza della Cassazione 46726/2012 i giudici dichiarano che con il versamento dell'imposta evasa viene meno lo scopo principale della confisca. L'istituto ha una funzione sanatoria che si realizza attraverso l'eliminazione dal patrimonio del contribuente dell'ingiustificato arricchimento derivante dal reato.

Principi analoghi sono ribaditi dalla Cassazione anche nella più recente sentenza 45189/2013, ove si legge che, se il reo provvede al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto che si intende confiscare è proprio l'ammontare dell'imposta evasa, viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire con la misura accessoria. La confisca non deve essere applicata automaticamente a seguito di una sentenza di condanna per un reato tributario. La natura prevalentemente sanzionatoria riconosciuta all'istituto non deve condurre ad un indiscriminato automatismo nella sua applicazione, senza considerare che con l'adempimento, sia pur tardivo, dell'obbligazione tributaria, viene meno il profitto del reato che la confisca è destinata ad aggredire.

Se così non fosse, ritengono i Supremi Giudici, si assisterebbe ad un ingiustificato ricorso alla misura sanzionatoria poiché il reo, oltre ad aver adempiuto al suo debito verso l'erario, si vedrebbe privato anche di beni equivalenti per valore al profitto del reato stesso, superato il versamento dell'imposta evasa.

Lo stesso non può dirsi nel caso in cui vi sia stato un *accordo transattivo* con il fisco per il versamento rateale dell'imposta evasa. Per evitare la confisca, occorre infatti che il contribuente provveda alla sanatoria integrale della propria posizione debitoria nei confronti del fisco: il pagamento rateizzato, poiché non prevede l'estinzione dell'obbligazione tributaria in un'unica soluzione, potrebbe non essere puntualmente adempiuto alle singole scadenze²⁷⁷.

²⁷⁷ Cfr. Cassazione, sentenza 11836/2012.

Ne consegue che, fino al completo pagamento delle imposte, la misura cautelare rimane legittima ma il contribuente può ottenere una riduzione proporzionale in ragione degli importi già versati²⁷⁸.

Occorre ricordare, in tale circostanza, che il ravvedimento non è sempre attuabile. È preclusa la possibilità di ravvedersi qualora si sia ricevuto un avviso bonario ovvero un atto impositivo. Pertanto, per evitare il sequestro e la successiva confisca, è necessario che il contribuente si ravveda, ad esempio, a seguito della ricezione del processo verbale di constatazione o addirittura prima di un qualsiasi atto dell'Amministrazione.

Nell'ipotesi in cui la violazione tributaria, rilevante ai fini penali, emerga invece da un avviso di accertamento, il contribuente non disporrà dello strumento del ravvedimento e, dunque, non potrà avvalersi di tale istituto per beneficiare dell'attenuante o dell'estinzione del reato in sede penale. In quest'ultimo caso, il contribuente potrà optare per gli istituti dell'adesione all'accertamento oppure della conciliazione, questi dovranno intervenire e comportare l'estinzione integrale del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado²⁷⁹.

²⁷⁸ Cfr. Cassazione, sentenza 33587/2012.

²⁷⁹ Cfr. Iorio – Mecca, *Profili penali del ravvedimento operoso*, cit., p. 71.

CAPITOLO III

RAVVEDIMENTO OPEROSO E SCAMBIO DI INFORMAZIONI: AL VIA UNA NUOVA STAGIONE DI COLLABORAZIONE RECIPROCA.

3.1 Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: regime transitorio per il 2015.

L'ampliamento delle fattispecie di utilizzo del ravvedimento operoso traccia il sentiero per una importante riforma degli istituti deflattivi del contenzioso tributario.

La Legge 190/2014 estende la portata del ravvedimento che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, non è più impedito dalla presenza di un atto prodromico o dall'avvio di attività amministrative di accertamento, ma solo dalla notifica di un atto impositivo²⁸⁰; si aggiunga la previsione di ulteriori e differenti riduzioni della sanzione dovuta dal contribuente nell'ipotesi di regolarizzazione spontanea, ovvero indotta.

In coerenza con l'intero impianto delle disposizioni che intendono fornire al contribuente gli strumenti affinché possa autonomamente correggere i propri errori e omissioni²⁸¹, la Legge di stabilità 2015 prevede, all'art. 1, comma 637, l'abrogazione:

- dell'*adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio*, di cui all'art. 5, commi 1-*bis* e ss., del D.lgs. n. 218 del 1997;
- dell'*adesione al contenuto del processo verbale di constatazione*, di cui all'art. 5-*bis*, del D.lgs. n. 218 del 1997;
- dell'*acquiescenza "rafforzata"*, di cui all'art. 15, comma 2-*bis*, del D.lgs. n. 218 del 1997.

²⁸⁰ Cfr. Lunelli, *Ravvedimento, così cambiano tempistiche e sanzioni*, in *Quotidiano del Fisco*, 10 marzo 2015, p. 11.

²⁸¹ Cfr. Parisi, *Legge di Stabilità 2015: nuova era per il ravvedimento operoso*, articolo consultabile su www.ipsoa.it.

La razionalizzazione degli strumenti a disposizione del contribuente per evitare il processo, unita all'incremento, in termini temporali, delle opportunità per sanare autonomamente eventuali violazioni commesse o anche riscontrate in esito ad un'attività di verifica, muove nell'intento di semplificare l'intero assetto normativo²⁸².

Resta ferma la possibilità di espletare l'*accertamento con adesione*, di ricorrere all'*acquiescenza "ordinaria"*, nonché di usufruire della *definizione agevolata delle sanzioni*.

L'art. 1, comma 638, della Legge di stabilità 2015, prevede che *"le disposizioni di cui agli artt. 5, commi 1-bis e ss., e 11, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218 del 1997"* continuino ad applicarsi agli *"inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015"*; che *"le disposizioni di cui all'art. 5-bis dello stesso D.lgs. n. 218 del 1997"* continuino ad applicarsi ai *"processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa data"*.

L'art. 1, comma 639, della predetta legge, sancisce che *"l'abrogazione delle disposizioni di cui al comma 637, lettera c), numero 4), opera con riferimento agli atti definibili notificati dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016"*.

Dal combinato disposto dei commi 637, 638 e 639, dell'art. 1, della Legge di stabilità 2015, risulta un *regime transitorio* che *"risponde alla logica di assicurare l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento non immediatamente, ma dopo un congruo lasso di tempo, pari a circa un anno, e, al contrario, immediatamente, di quelle disposizioni che consentono al contribuente di ravvedersi autonomamente con l'ausilio dell'Agenzia delle Entrate, attraverso un'apposita cooperazione, rafforzata dall'intervento in termini informativi nei confronti del contribuente stesso"*²⁸³.

²⁸² Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., p. 1006.

²⁸³ Si veda la *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

A ben vedere, l'intervento legislativo non modifica la funzione del ravvedimento, né la logica alla base dello stesso: imposta ed interessi rimangono interamente dovuti, è la sola sanzione a subire ulteriori e differenti riduzioni. Trattasi della medesima logica di premialità e convenienza rinvenibile nelle forme di resipiscenza a disposizione del contribuente; infatti, anche laddove, in sede di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale²⁸⁴, si giunga ad una quantificazione dell'imposta dovuta inferiore rispetto a quella inizialmente accertata, non si configura mai una transazione, non si rinviene alcun abbuono o salto quantitativo: la finalità rimane la determinazione dell'imposta corretta che, una volta individuata, anche in contraddittorio con il contribuente, dovrà essere interamente versata.

Mentre per gli strumenti deflattivi il rilevante abbattimento delle sanzioni trova ragione e giustificazione nell'accettazione integrale dei rilievi formulati dagli organi di controllo, con il nuovo ravvedimento il Legislatore ha inteso introdurre una norma che, in linea con l'obiettivo della riforma, stimoli l'adempimento volontario del contribuente.

A seguito dell'introduzione della lett. b *quater*) al comma 1, dell'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, il trattamento premiale ottenibile in seguito al ravvedimento ultra-tardivo corrisponderà a quello previsto dagli abrogandi istituti deflattivi solo nel caso in cui non sia intervenuta la notifica di un processo verbale di constatazione: in tale ultima ipotesi, infatti, quanto meno dal punto di vista sanzionatorio, il ravvedimento si presenterà meno conveniente²⁸⁵.

Stante il differente momento di entrata in vigore delle nuove disposizioni, nella fase transitoria il contribuente che volesse definire le contestazioni riscontrate in sede di verifica si troverà a scegliere tra adesione integrale all'atto mediante uno degli strumenti deflattivi

²⁸⁴ Circa l'unitarietà della natura e degli effetti di tali due istituti cfr. Frasoni, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rassegna Tributaria*, 2000, 1803 secondo il quale il carattere premiale "si coordina, nel caso dell'accertamento con adesione, ad una funzione preventiva del contenzioso e, nel caso della conciliazione giudiziale, con una funzione meramente deflattiva"; trattasi di "istituti identici differenziati dolo per la diversa collocazione rispetto al contenzioso, essendo l'uno a monte (e quindi avente funzione preventiva) e l'altra a valle (con conseguente funzione deflattiva)".

²⁸⁵ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., p. 1007.

applicabili con riduzione delle sanzioni ad un sesto, o regolarizzazione, anche parziale, tramite il nuovo ravvedimento operoso che, se da un lato gli consentirà di individuare autonomamente i rilievi meritevoli di accoglimento²⁸⁶, dall'altro, laddove posto in essere successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione, lo esporrà alla corresponsione delle sanzioni nella misura di un quinto, non di un sesto²⁸⁷.

Nel complesso, la nuova disciplina sembra essere maggiormente favorevole per il contribuente, ma non si può non rilevare la presenza di alcuni aspetti critici in relazione alle modalità di pagamento, nonché ai criteri di determinazione delle sanzioni.

Non solo il ravvedimento non prevede forme di pagamento rateale, ma rischia di risultare meno conveniente rispetto agli istituti deflattivi nella misura in cui non considera la continuazione tra le diverse violazioni, impedendo di beneficiare del *cumulo giuridico* di cui all'art. 12 del D.lgs. n. 472/1997²⁸⁸. È previsto, inoltre, come precedentemente ricordato, un aggravio sanzionatorio in caso di notifica del processo verbale di constatazione.

A ciò si aggiungono difficoltà di ordine pratico: i processi verbali di constatazione si limitano a riportare le violazioni rilevate senza specificare alcuna quantificazione circa le maggiori imposte dovute; pertanto, il contribuente che volesse ravvedere, in tutto o in parte, i rilievi formulati, potrebbe incontrare degli ostacoli nella determinazione dell'importo corretto da versare.

²⁸⁶ Cfr. Ricca, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la compliance*, in *Corriere Tributario*, 2014, p. 3320.

²⁸⁷ Cfr. Laroma Jezi, *Dichiarazione integrative a sfavore e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, in *Corriere Tributario*, 2014, pp. 3559 ss. Secondo l'autore la riforma, che aumenterà significativamente il grado di flessibilità del sistema, "segna un'apprezzabile presa di distanza dalla pernicioso logica del prendere o lasciare che invece connota l'attuale quadro dei modi di definizione agevolata delle pretese tributarie".

²⁸⁸ Cfr. Del Federico, *Violazioni e sanzioni amministrative nel diritto tributario*, in AA. VV., *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, a cura di Gaffuri e Scuffi, Milano, 2009, secondo il quale "la norma fa riferimento alla sanzione contemplata per la specifica violazione oggetto di ravvedimento, singolarmente presa e considerata nel minimo edittale, non potendo trovare applicazione alcuna né la recidiva, né il regime del cumulo giuridico per fattispecie di concorso o di continuazione".

Ancora, da un punto di vista procedurale, occorre considerare che l'istituto del ravvedimento operoso comporta non solo la necessità di procedere al versamento di maggiori imposte, interessi e sanzioni ridotte, ma anche quella di presentare una *dichiarazione integrativa* al fine di correggere il modello originariamente presentato.

Nell'ambito del ravvedimento, per di più, il contribuente è tenuto a provvedere autonomamente ad effettuare l'adempimento; egli dovrà accollarsi, pertanto, i rischi legati ad eventuali errori commessi nel porre in essere la procedura.

Si individuano, tra l'altro, fattispecie per le quali non risulta essere chiaro, nonostante le modifiche introdotte, come il contribuente possa effettivamente intervenire sulla dichiarazione per correggerla. È il caso del soggetto raggiunto da un invito al contraddittorio notificato nel corso dello svolgimento di un *accertamento sintetico da redditometro*.

Al riguardo, sarà necessario comprendere come la dichiarazione possa essere integrata laddove il contribuente intenda attivarsi autonomamente. Così, ad esempio, in caso di indicazione di un maggior reddito complessivo nel quadro RN²⁸⁹ si determinerebbero delle complicazioni, posto che verrebbe attivato il controllo automatico rivelando una discrasia tra quanto indicato nei singoli quadri ed il reddito complessivo finale²⁹⁰.

In conclusione, mentre l'abrogazione dell'adesione al processo verbale di constatazione e dell'adesione agli inviti al contraddittorio si giustifica con la rimozione delle cause ostative al ravvedimento, l'eliminazione della cosiddetta acquiescenza *rafforzata* risponde all'esigenza generale della riforma di armonizzare e rendere più omogeneo il sistema sanzionatorio. In tal modo, la possibilità, per il contribuente, di beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni connesso all'accettazione della rettifica operata dagli Uffici finanziari si riduce all'utilizzo di un unico istituto²⁹¹.

²⁸⁹ Non corrispondente alla somma dei singoli redditi posseduti dal contribuente.

²⁹⁰ Cfr. Cerofolini, *Istituti deflativi del contenzioso: regime transitorio per il 2015*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, pp. 27 ss.

²⁹¹ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., p. 1008.

Nel corso dell'intero 2015 si assisterà alla coesistenza tra il precedente impianto degli istituti deflattivi del contenzioso tributario e la nuova configurazione dello strumento del ravvedimento operoso: il contribuente potrà scegliere la procedura alla quale ricorrere disponendo di una ulteriore alternativa laddove sia raggiunto da uno degli atti precedentemente definibili.

La scelta del contribuente dovrà essere guidata non solo dalla misura, maggiore ovvero minore, della riduzione della sanzione di cui potrà beneficiare, ma anche dagli elementi procedurali legati all'attuazione delle diverse soluzioni²⁹².

3.2 La regolarizzazione delle violazioni, ravvedimento operoso e *voluntary disclosure* a confronto.

La collaborazione volontaria, disciplinata dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186²⁹³, si qualifica come una procedura attivabile per la regolarizzazione delle attività patrimoniali e finanziarie costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale²⁹⁴, delle violazioni dichiarative interne in connessione con tali attività nonché delle violazioni non connesse con le attività estere oggetto di emersione²⁹⁵.

Introdotta negli Stati Uniti nel corso degli anni novanta, la *voluntary disclosure* è, in molte giurisdizioni²⁹⁶, concepita come rimedio strutturale, previsto a regime del sistema fiscale.

In Italia tale procedimento di "*pacificazione tributaria*" è stato recepito dal D.L. n. 4 del 2014 con successiva mancata conversione in legge per effetto della volontà di rendere il

²⁹² Cfr. Cerofolini, *Istituti deflattivi del contenzioso: regime transitorio per il 2015*, cit., p. 33.

²⁹³ In vigore dal 1° gennaio 2015.

²⁹⁴ Di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167.

²⁹⁵ Cfr. Cavallaro, *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, in *Corriere tributario*, n. 8, 2015, p. 578.

²⁹⁶ Si tratta, ad esempio, dell'ordinamento inglese, di quello, belga, tedesco e ancora di quello francese.

provvedimento maggiormente fruibile²⁹⁷. Attualmente, con l'entrata in vigore della L. n. 186 del 2014, è possibile disporre della procedura di collaborazione volontaria esclusivamente nell'ambito della finestra temporale che si chiuderà il 30 settembre 2015.

Possono accedere alla procedura di regolarizzazione: i soggetti destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale indicati dall'art. 4, del D.L. 167/1990, siano essi persone fisiche, società semplici, ovvero enti non commerciali, al fine di sanare le violazioni relative alla detenzione, diretta o per interposta persona, di capitali all'estero; i contribuenti che non sono destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale, al fine di sanare violazioni dichiarative in connessione o meno con attivi esteri; i destinatari degli obblighi di monitoraggio fiscale che abbiano correttamente adempiuto a questi ultimi, al fine di sanare violazioni dichiarative in genere.

Operando un raffronto con l'originario impianto dall'art. 1 del D.L. n. 4/2014²⁹⁸, l'ambito oggettivo, così come quello soggettivo, di applicazione della collaborazione volontaria risulta notevolmente ampliato. L'art. 1 del testo normativo, nella versione successivamente abrogata dalla legge di conversione, indicava come presupposto di accesso alla procedura l'esistenza di violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale per persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali.

La legge n. 186 del 2014 estende la portata della collaborazione volontaria per mezzo della previsione di nuove e diverse fattispecie di utilizzo della procedura: è possibile regolarizzare tutti gli investimenti e le attività di natura finanziaria o patrimoniale costituiti o detenuti all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990; è possibile, inoltre, ricorrere alla procedura per le violazioni dichiarative relative ai redditi serviti per costituire o acquistare detti investimenti ed attività; la regolarizzazione può attenerne, infine, violazioni dichiarative che non sono in connessione

²⁹⁷ Cfr. Bruno, *Ravvedimento operoso e "voluntary" a confronto: analogie, differenze e valutazioni conseguenti*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, p. 81.

²⁹⁸ Successivamente soppresso dalla legge di conversione 28 marzo 2014, n. 50.

con gli investimenti e le attività estere in questione, anche qualora siano commesse da soggetti diversi da quelli tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale²⁹⁹.

L'ampliamento dell'ambito oggettivo di applicazione della collaborazione volontaria spinge ad indagare sulle differenze tra la *voluntary disclosure* ed il ravvedimento operoso così come risultante dalla Legge di stabilità 2015.

Le modifiche intervenute con riferimento alla disciplina del ravvedimento operoso ed alla regolamentazione della collaborazione volontaria riportano in auge il dibattito relativo alla possibilità di indagare la *voluntary* come una speciale forma di ravvedimento.

Benché emergano forti punti di contatto tra la disciplina positiva del ravvedimento e la disciplina speciale della collaborazione volontaria, dal confronto può ritenersi riduttivo indagare la *voluntary disclosure* come una forma speciale di ravvedimento nella misura in cui la collaborazione volontaria si basa sulla completezza delle ammissioni rese dal contribuente in ordine alle violazioni commesse, non soltanto quelle connesse con gli attivi esteri oggetto di emersione, ma anche quelle ad essi non connesse.

Le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015 allo strumento del ravvedimento operoso confermano la diversa natura dell'istituto rispetto alla procedura di *voluntary disclosure*.

Il ravvedimento, infatti, non si basa su una genuina autodenuncia del contribuente che, in modo completo, fa luce su tutte le violazioni commesse; consta, al contrario, di una regolarizzazione di errori ed omissioni che non richiede genuinità, in quanto la procedura risulta attivabile anche dopo l'avvio di accessi, ispezioni e verifiche, né completezza, avuto riguardo alle violazioni che si intende regolarizzare³⁰⁰.

Con la *voluntary disclosure* il Legislatore ha inteso introdurre una procedura speciale nella quale alla respiscenza del contribuente, che spontaneamente decida di far luce su tutte le violazioni commesse, è collegato un trattamento sanzionatorio speciale unitamente

²⁹⁹ Cfr. Cavallaro, *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, cit., p. 578.

³⁰⁰ Cfr. Cavallaro, *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, cit., p. 579.

all'esclusione della punibilità per la maggior parte dei reati tributari, pur in presenza di frodolenza.

In sostanza, se il ravvedimento consente al contribuente di regolarizzare specifici errori od omissioni anche a seguito dell'avvio di attività accertative, quali accessi, ispezioni e verifiche, beneficiando di una riduzione delle sanzioni, la collaborazione volontaria si contraddistingue per la genuina ammissione di tutte le violazioni commesse, non solo di quelle in connessione con gli attivi esteri oggetto di regolarizzazione ma anche di quelle non connesse, cui l'ordinamento ricollega uno speciale trattamento sanzionatorio e, soprattutto, una causa di esclusione della punibilità il cui oggetto è molto ampio.

Il comma 1, dell'art. 5-*quinquies* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, norma introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, prevede una causa di esclusione della punibilità che copre i seguenti reati tributari: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di imposta sul valore aggiunto.

Detta causa di non punibilità si applica unicamente alle violazioni relative all'imponibile, alle imposte ed alle ritenute che sono state oggetto della procedura di collaborazione volontaria ed ha natura oggettiva, estendendosi ai concorrenti nel reato.

Risultano altresì coperte da causa di esclusione della punibilità le condotte, commesse in relazione alle fattispecie tributarie già oggetto di causa di non punibilità, integranti i delitti di riciclaggio, reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio, limitatamente alle condotte poste in essere fino al 30 settembre 2015, data entro cui può essere avviata la procedura di collaborazione volontaria³⁰¹.

Attraverso la procedura di *voluntary disclosure* è possibile procedere alla regolarizzazione di:

³⁰¹ Cfr. Piva, *Effetti penali della "voluntary disclosure"*, in *Corriere Tributario*, n. 4, 2015, pp. 259 ss.

- violazioni alla normativa sul monitoraggio fiscale in relazione ad attività patrimoniali e finanziarie costituite o detenute all'estero commesse sino al 30 settembre 2014;
- violazioni dichiarative interne in connessione con tali attività commesse sino al 30 settembre 2014;
- violazioni dichiarative interne non connesse con le attività estere oggetto di emersione commesse sino al 30 settembre 2014 da qualunque contribuente sottoposto ad obblighi dichiarativi.

L'ambito oggettivo di applicazione del ravvedimento operoso è stato ampliato a seguito delle modifiche operate dalla Legge di stabilità 2015. Le ipotesi di ravvedimento supplementari ora contemplate dal nostro ordinamento sono rappresentate dalla:

- regolarizzazione di errori ed omissioni eseguita entro il novantesimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- regolarizzazione di errori ed omissioni entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- regolarizzazione di errori ed omissioni oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- regolarizzazione a seguito della constatazione della violazione³⁰².

Ne risulta che l'ambito oggettivo di attuazione della collaborazione volontaria non sia sovrapponibile con l'ambito oggettivo di applicazione del ravvedimento operoso.

Entrambe le procedure prevedono la partecipazione volontaria del contribuente, ma mentre per aderire alla procedura di *voluntary disclosure* è necessario presentare una specifica domanda³⁰³, in seguito alla quale l'Agenzia delle Entrate provvederà a quantificare le

³⁰² Cfr. Cavallaro, *La natura della "voluntary disclosure" dal confronto con il ravvedimento*, cit., pp 580 ss.

³⁰³ Con le modalità previste da un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, fornendo all'Amministrazione i documenti e le informazioni necessarie per la determinazione degli imponibili, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non siano scaduti i termini per l'accertamento.

violazioni e le sanzioni connesse all'autodenuncia del contribuente, per il ravvedimento non è richiesta alcuna istanza e la rimozione delle violazioni avviene senza alcun coinvolgimento dell'Agenzia³⁰⁴.

La *voluntary disclosure* è da ritenersi una un procedimento di natura confessoria. A differenza del ravvedimento operoso, la procedura non si basa sulla presentazione di una dichiarazione di scienza, sempre modificabile e ritrattabile, ma sull'ammissione di violazioni, resa dal contribuente nell'ambito del contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate.

La collaborazione volontaria si erige: su una spontanea, consapevole ed autonoma istanza del richiedente di ammissione alla procedura; sulla completezza di tutti i fatti e di tutti i documenti comunicati e trasmessi all'Agenzia, per tutti i periodi d'imposta accertabili, relativamente alla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale e degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, e di quelli previsti a carico dei sostituti d'imposta; sulla veridicità e tempestività dei documenti e delle dichiarazioni rese dai soggetti interessati.

A differenza del ravvedimento, nel procedimento di collaborazione volontaria il contribuente è tenuto a fare piena luce su tutte le violazioni commesse.

Così qualificata, l'autodenuncia a fondamento della *voluntary disclosure* viene in evidenza non già come una dichiarazione di scienza, ma come una vera e propria connessione stragiudiziale.

Il ravvedimento operoso, di contro, si basa sulla presentazione di una dichiarazione di scienza³⁰⁵.

Ai sensi dell'art. 2735 del codice civile “*la confessione stragiudiziale fatta dalla parte o da chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale*”. Sebbene il Legislatore non citi espressamente l'art. 2735 c.c. nel testo della legge, le caratteristiche

³⁰⁴ Il contribuente avrà l'onere di calcolare in autonomia gli importi da versare ai fini della regolarizzazione.

³⁰⁵ Cfr. Cavallaro, *La natura della “voluntary disclosure” dal confronto con il ravvedimento*, cit., p. 582.

proprie della collaborazione volontaria, rappresentate dalla spontaneità, veridicità e completezza della procedura, configurano i corollari di quell'*animus confitendi* che è alla base della confessione stragiudiziale.

Appare dunque prevedibile che, nel corso dell'eventuale contenzioso *post disclosure*, sia l'Amministrazione che le Commissioni tributarie possano fare riferimento alla confessione stragiudiziale al fine dell'individuazione degli effetti processuali delle ammissioni del contribuente. In tal senso, una lettura sistematica della legge speciale sulla collaborazione volontaria conduce a ritenere che le ammissioni del contribuente siano irretrattabili, nella misura in cui la confessione stragiudiziale tipizzata dal codice civile sia connotata da irretrattabilità³⁰⁶.

La natura del ravvedimento, all'opposto, porta a concludere che la dichiarazione di scienza che ne è fondamento sia sempre ritrattabile.

Sul fronte sanzionatorio, la sanatoria da rientro di capitali, consente, se definita in sede di adesione all'invito al contraddittorio, abbuoni non previsti dal ricorso al ravvedimento: più precisamente, la riduzione di un quarto della sanzione base prevista per la violazione degli obblighi dichiarativi³⁰⁷, il dimezzamento della sanzione minima per la violazione degli obblighi di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi e la non applicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento dei redditi evasi³⁰⁸.

Per contro, deve riguardare tutti i periodi d'imposta ancora accertabili al momento di presentazione della domanda e, per beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un sesto, è

³⁰⁶ In sostanza l'autodenuncia, nel caso in cui la procedura di collaborazione volontaria non si chiuda con il pagamento di quanto dovuto, costituisce una prova piena rispetto alla quale il contribuente può difficilmente tornare indietro.

³⁰⁷ Subordinata alla conclusione, entro sessanta giorni dall'entrata in vigore definitiva della legge sulla *voluntary*, di un accordo con lo Stato estero *black list* nel quale sono detenute le attività che consenta un effettivo scambio di informazioni.

³⁰⁸ Qualora ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, commi 4, primo periodo, lett. c), 5 e 7 della Legge n. 186/2014.

necessario prestare adesione integrale all'invito³⁰⁹. Diversamente, nel ravvedimento è il contribuente a decidere quali violazioni sanare ed in merito a quali periodi d'imposta.

Inoltre, mentre la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, il ricorso al ravvedimento non risulta precluso da una precedente fruizione dello stesso³¹⁰.

A differenza del nuovo ravvedimento, la *voluntary disclosure* è impedita nel caso in cui il soggetto interessato abbia avuto conoscenza dell'inizio di una qualunque attività amministrativa o di procedimenti penali relativi alle attività oggetto della procedura stessa.

Dal punto di vista finanziario, la *voluntary* prevede espressamente la possibilità di dilazionare il *quantum* dovuto in tre rate mensili di pari importo; rateazione non disciplinata per il ravvedimento che, però, a differenza della collaborazione volontaria, consente di avvalersi della compensazione.

All'esito delle considerazioni condotte, il ravvedimento si presenta come uno strumento di deflazione del contenzioso “*in concorrenza con la collaborazione volontaria*”³¹¹; tuttavia, quest'ultima risponde a finalità strutturalmente diverse rispetto a quelle del ravvedimento. Pertanto, non siamo di fronte ad una speciale forma di ravvedimento, bensì “*all'introduzione di un meccanismo di regolarizzazione che, nell'ottica dell'OCSE, dovrebbe essere permanente e ciò al fine di contrastare le evasioni fiscali internazionali*”³¹².

³⁰⁹ Salva la possibilità di negoziare la pretesa in sede di adesione, con riduzione, però, delle sanzioni ad un terzo.

³¹⁰ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., p. 1014.

³¹¹ Cfr. Piazza, *Disclosure, nuovo test di convenienza*, in *Il Sole 24 ore*, 22 novembre 2014.

³¹² Cfr. Cavallaro, *Voluntary disclosure: confessare per regolarizzare*, in *Corriere Tributario*, n. 10, 2014, p. 764.

3.3 La nuova frontiera della riforma nello scambio di informazioni con il contribuente.

L'instaurazione di un nuovo modello di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'intento di perseguire il massimo adempimento spontaneo degli obblighi tributari³¹³: questo l'ambizioso progetto di riforma per mezzo del quale il Legislatore intende superare il tradizionale rapporto che vede contrapposti Fisco e contribuente, rispettivamente, in qualità di controllore e di controllato³¹⁴.

In tal senso, la Legge di stabilità 2015 interviene sulla disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso e promuove, al contempo, un più ampio intervento in materia di adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente; rileva, sul punto, l'attivazione di un flusso di informazioni che l'Agenzia delle Entrate dovrà fornire al contribuente, ovvero ad un suo intermediario.

Due ordini di elementi animano lo spirito della riforma: il perseguimento e rafforzamento nell'impegno del Legislatore³¹⁵ del percorso volto allo snellimento burocratico e alla semplificazione delle procedure a vantaggio di cittadini e imprese; l'apertura di un processo di dialogo con i contribuenti affinché questi possano assumere il ruolo di parte attiva nella corretta individuazione degli obblighi fiscali³¹⁶.

In coerenza con tali finalità, il Legislatore determinerà una riduzione della tradizionale attività di controllo nei confronti dei contribuenti. Quest'ultima costituirà soltanto uno degli elementi messi in campo per conseguire maggiori livelli di fedeltà fiscale e consentirà all'Agenzia di concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e

³¹³ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015, p. 9.

³¹⁴ Si veda la *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

³¹⁵ E dell'Amministrazione finanziaria.

³¹⁶ Si veda la *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

trasparenti che abbiano “*strutturato sistemi complessi e ben architettati di evasione e di frode o, comunque, ritenuti maggiormente a rischio*”³¹⁷.

L’obiettivo primario del nuovo corso è, dunque, quello di stimolare nel contribuente l’adempimento spontaneo degli obblighi tributari. Quest’ultimo sarà, pertanto, protagonista “*attivo e consapevole*” della propria posizione fiscale laddove l’Amministrazione fiscale assumerà, in primo luogo, il ruolo di “*guida trasparente che, attraverso nuove e più avanzate forme di colloquio con il contribuente, anche prima che formalizzi la sua dichiarazione o che gli sia notificato un accertamento fiscale, possa consentirgli di conoscere elementi e informazioni utili affinché possa coerentemente adempiere agli obblighi fiscali*”³¹⁸.

Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l’Amministrazione finanziaria, il comma 634, dell’art. 1, della Legge di stabilità 2015, prevede che l’Agenzia delle Entrate possa mettere a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso, acquisite direttamente o pervenute da terzi.

Nello specifico, le informazioni potranno riguardare anche i ricavi o i compensi, i redditi, il volume d’affari ed il valore della produzione riferibili al contribuente, nonché le agevolazioni, deduzioni o detrazioni, ed i crediti d’imposta.

Nell’ambito dell’attività di collaborazione, è inoltre previsto che il contribuente possa segnalare all’Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti³¹⁹.

Il successivo comma 635 dispone, per di più, che l’Agenzia delle Entrate porti a conoscenza del contribuente, ovvero del suo intermediario, gli elementi e le informazioni utili a quest’ultimo per una valutazione in ordine agli elementi tipici del reddito d’impresa

³¹⁷ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., p. 10.

³¹⁸ Cfr. *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

³¹⁹ La *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015* stabilisce che le informazioni saranno “*usufruibili on-line, direttamente da casa e senza la necessità di recarsi fisicamente presso gli uffici dislocati sul territorio*”.

quali ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti.

L'impulso al dialogo ed alla collaborazione diretta si pone al centro della strategia rivolta a potenziare il rapporto di fiducia reciproco tra Amministrazione e contribuente; questo andrà a scaturire dal coinvolgimento diretto dei contribuenti già nella fase di predisposizione delle dichiarazioni.

Saranno, da subito, disponibili per il contribuente le informazioni che costituiscono la base per eventuali verifiche e controlli. Anche la Guardia di Finanza sarà messa nelle condizioni di conoscere tutte le informazioni di cui il fisco dispone.

È inoltre sancito, dal comma 636, dell'art. 1, della Legge di stabilità 2015, che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno individuate le modalità con cui detti elementi ed informazioni saranno fruibili per il contribuente. In particolare, il provvedimento avrà il compito di indicare le fonti informative, la tipologia di informazioni da dare al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'Amministrazione.

Il medesimo provvedimento indicherà altresì i livelli di assistenza ed *“i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi”*³²⁰.

Le norme descritte necessitano di disposizioni attuative che, in modo dettagliato, dovranno definire le modalità operative attraverso le quali l'Amministrazione finanziaria potrà attivamente colloquiare con il contribuente nell'intento di fornire allo stesso il maggior numero possibile di elementi di valutazione in ordine alla correttezza della propria posizione fiscale.

Agli emanandi provvedimenti attuativi viene demandato il compito, come precedentemente menzionato, di individuare *“i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi”*; l'inciso dovrebbe riferirsi alla regolarizzazione di errori ed omissioni che non incidono direttamente sul versamento delle

³²⁰ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., p. 11.

imposte e che non sono legati ad obblighi dichiarativi per i quali opera, in via preminente, il ravvedimento disciplinato dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997. Si pensi, ad esempio, non solo alle violazioni formali ma anche a quelle legate agli obblighi di invio di alcune comunicazioni³²¹ in relazione alle quali potrebbe essere messa a disposizione del contribuente una procedura *ad hoc* che consenta di rimediare velocemente ed in modo semplice ad eventuali violazioni.

In merito alla natura dei dati che saranno resi disponibili, la norma precisa che tra questi ultimi rientreranno non solo quelli acquisiti autonomamente dall'Agenzia, ma anche quelli pervenuti da terzi. Al riguardo, si può ipotizzare che i dati comunicati per mezzo di comunicazione polivalente³²², nei modelli 770 e nella certificazione unica, possano essere incrociati dall'Amministrazione finanziaria e resi utilizzabili per il contribuente, laddove siano riscontrate specifiche anomalie.

Rientrano nel novero dei dati che potranno essere messi a disposizione del contribuente anche quelli relativi a premi assicurativi, contributi, interessi passivi sui mutui agrari e fondiari che saranno trasmessi all'Agenzia delle Entrate in chiave di dichiarazione precompilata da parte di imprese assicuratrici, enti previdenziali, banche ed intermediari finanziari³²³.

Nel quadro degli stimoli all'attuazione dello scambio di informazioni, l'insieme delle disposizioni attuative dovrà riflettere l'obiettivo di stimolare la correzione spontanea mediante il ricorso all'istituto del nuovo ravvedimento operoso.

Uno dei pilastri della nuova esperienza di collaborazione incentrata sul dialogo, è rappresentato dalla *tempistica* in riferimento alla quale le informazioni saranno portate a conoscenza del contribuente. Elementi centrali saranno anche la completezza nonché l'ampiezza dei dati che sarà possibile valutare.

³²¹ È il caso di lettere d'intento, spesometro ed altre comunicazioni ancora.

³²² Tipicamente lo spesometro.

³²³ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., p. 11.

Nel recente passato, in tutte le ipotesi nelle quali l'Amministrazione finanziaria ha cercato di attuare un'opera di convincimento nei confronti del contribuente circa la validità della dichiarazione presentata, si avvaleva di un procedimento adottato a consuntivo o in modo limitato.

Nel nuovo corso aperto dalla riforma, è previsto un intervento anche sulle procedure già in essere al fine di renderle più complete ed efficaci. Costituiscono un esempio, a tal proposito, le lettere inviate, da un paio di anni, dall'Agenzia nell'ambito dell'accertamento sintetico. In dette lettere viene, al momento, fornita una sorta di comunicazione bonaria, dalla quale non emerge alcun tipo di obbligo giuridico, né tanto meno un onere di risposta. Alla lettera è allegata, poi, una scheda nella quale è indicata la natura delle spese utilizzate dall'Agenzia nella fase di controllo e che determinano l'insorgere dell'incongruenza tra reddito dichiarato e spese sostenute.

Ricevuta tale missiva, spetta poi al contribuente valutare l'opportunità di una risposta³²⁴ al fine di evidenziare errori o anomalie nei dati segnalati dal Fisco, ovvero procedere ad inviare la dichiarazione avvalendosi del ravvedimento operoso, qualora la segnalazione ricevuta sia corretta³²⁵.

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2015, si può ipotizzare che, assieme alla lettera, possano essere forniti al contribuente dati numerici più dettagliati, idonei a rappresentare l'entità dello scostamento tra il reddito dichiarato e l'entità delle spese addebitate.

Tra gli elementi che saranno portati a conoscenza del contribuente vi sono, di fatto, anche quelli riferiti ai *beni acquistati e posseduti*. Sorgerebbe, in questo modo, una valenza preventiva anche ai fini dell'accertamento sintetico; ancora prima di ricevere l'invito da

³²⁴ Contattando il *call center* o inviando una email, al numero e agli indirizzi indicati nella lettera.

³²⁵ Normalmente le lettere arrivavano in prossimità dei termini di scadenza per l'invio telematico della dichiarazione successiva a quella oggetto di controllo. In tal modo, se il contribuente avesse voluto procedere alla integrazione della dichiarazione lo avrebbe potuto fare non essendo ancora spirato il termine di cui alla lettera b) dell'art. 13, del D.lgs. n. 472/1997.

parte dell’Agenzia, il contribuente potrà trovarsi nella condizione di conoscere gli elementi di ricostruzione che il Fisco adotta in relazione alla sua capacità contributiva.

Nel testo della legge non sono esattamente identificabili le tempistiche con le quali l’Amministrazione finanziaria metterà a disposizione del contribuente le citate informazioni, eppure si prevede che queste ultime saranno rilasciate “*anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali*”³²⁶. In tal senso l’Agenzia delle Entrate potrebbe superare l’attuale standard, procedendo all’emissione delle lettere nei tempi necessari alla redazione della dichiarazione, senza necessariamente attendere l’anno successivo.

È altresì percorribile l’ipotesi di una implementazione delle comunicazioni relative ad anomalie emerse dagli studi di settore, inviate direttamente al contribuente, ovvero al suo intermediario. Le presunte anomalie sono individuate dall’Amministrazione nel processo di analisi degli indicatori di coerenza³²⁷; il contribuente viene invitato a valutare con attenzione le componenti evidenziate, in particolare in via preliminare alla presentazione della dichiarazione riferita all’annualità successiva.

Le anomalie riscontrate dipendono, in larga parte, dall’indicazione non corretta, ad opera del contribuente, di dati che risultano determinanti per l’applicazione degli studi di settore; risulta necessario, pertanto, muovere nella direzione di una riduzione dell’importo dei ricavi stimati così da renderli congrui rispetto a quelli dichiarati.

Attualmente, la comunicazione trasmessa al contribuente nel caso in cui l’anomalia emersa risulti anche nella dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo è volta ad informare quest’ultimo dell’inserimento nelle liste dalle quali sono selezionati i contribuenti da sottoporre a controllo.

In futuro, la citata comunicazione potrebbe contenere ulteriori dati riferiti non solo alla posizione del contribuente ma, ad esempio, anche al settore merceologico nel quale lo stesso opera al fine di consentirgli di avere un termine di raffronto circa la sua posizione. In

³²⁶ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., p. 12.

³²⁷ Rappresentati, ad esempio, da: rotazione di magazzino, ricarico, valore aggiunto per addetto.

aggiunta a tali dati, è ipotizzabile che siano procurate informazioni di carattere statistico riferite alla singola posizione³²⁸. In tale prospettiva potrebbero essere fornite al contribuente le medesime informazioni che oggi confluiscono negli inviti al contraddittorio e che gli Uffici utilizzano nel caso di accertamenti presuntivi al fine di supportare la presunzione che opera alla base degli stessi.

Ne scaturisce l'ipotesi che il contribuente possa, nel prossimo futuro, disporre di buona parte delle informazioni che oggi risultano essere riservate all'Ufficio e che vengono utilizzate principalmente in chiave di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo³²⁹.

Nel nuovo corso ispirato alla collaborazione, l'Agenzia delle Entrate aggiudica un ruolo importante anche alla *rapidità* e *semplicità* delle procedure attraverso le quali le informazioni potranno essere messe a disposizione del contribuente. È espressamente previsto, in tal senso, che i dati oggetto di scambio siano resi disponibili *on line* senza che vi sia la necessità di recarsi presso l'Ufficio³³⁰.

Il quadro delineato conduce ad una forte innovazione dei rapporti tra Fisco e contribuente. Al fine di comprendere gli effetti concreti dell'ambizioso progetto di riforma occorrerà attendere il completamento del percorso di emanazione dei decreti attuativi in relazione ai quali comprendere la reale efficacia del nuovo corso.

Una collaborazione fattiva tra contribuente ed Amministrazione finanziaria non può erigersi se non sulla base di una semplificazione vera degli adempimenti fiscali; nel perseguimento di tale obiettivo l'attuazione della *delega fiscale* non può prescindere dall'esigenza di norme che siano di facile interpretazione e che, al di sopra di tutto, non diano luogo ad incertezze applicative.

³²⁸ Si pensi all'andamento del volume d'affari, all'andamento del ricarico operato ovvero a qualsiasi ulteriore dato utile al contribuente al fine di comprendere la propria posizione.

³²⁹ Cfr. Cerofolini, *Nuovo modello di dialogo e collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., pp. 12 ss.

³³⁰ È probabile dunque che lo scambio di informazioni potrà avvenire semplicemente collegandosi, ad esempio, al proprio cassetto fiscale oppure attraverso l'utilizzo di procedure informatiche create *ad hoc*. Con tutta probabilità, diverrà sempre più indispensabile per il contribuente disporre dell'abilitazione a *Fisco on line* al fine di poter avere libero accesso a tutte le informazioni rese disponibili dall'Agenzia e, in particolare, per poter dialogare con gli Uffici in modo semplice e veloce.

Considerazioni conclusive.

Valorizzazione dell'adempimento volontario, il nuovo corso dei rapporti Fisco – contribuente.

Sono da ricercare nel contrasto all'evasione e nel contestuale conseguimento di maggiori livelli di fedeltà fiscale i presupposti che muovono il Legislatore verso un ripensamento del rapporto tra soggetto attivo e passivo del tributo che, abbandonato il tradizionale modello di controllo, stimoli il massimo adempimento volontario degli obblighi tributari³³¹.

È il ravvedimento lo strumento prescelto al fine di garantire e valorizzare l'adempimento volontario del contribuente. La soppressione degli istituti deflattivi concorrenti, conferisce al ravvedimento operoso il ruolo di meccanismo fondamentale di auto-correzione del dichiarato.

L'elemento che mira a favorire la resipiscenza del contribuente è raffigurato dall'effetto premiale derivante dalla riduzione sanzionatoria, modulata in funzione della gravità del ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria e dell'intervento degli Uffici finanziari³³².

La novella si inserisce nel processo di riforma del sistema sanzionatorio avviato con l'art. 23, comma 31, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 e con l'art. 11, comma 3-*bis*, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, mediante i quali sono stati introdotti alcuni temperamenti, in ragione della lievità del ritardo, alla sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997³³³; le modifiche sono guidate dal principio di proporzionalità cui risulta essere improntato l'intero sistema sanzionatorio.

La previsione di ulteriori ipotesi di riduzione delle sanzioni non denota una minore gravità della violazione, bensì una rivisitazione del ruolo stesso della sanzione che, da strumento di

³³¹ Cfr. *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

³³² Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., p. 1015.

³³³ Cfr. Salvati, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2013, p. 572.

natura essenzialmente punitiva e deterrente, diviene strumento premiale volto ad indurre il contribuente all'adempimento anche successivamente alla constatazione della violazione. La funzione preventivo-retributiva resta un assioma fondamentale del sistema sanzionatorio tracciato dal D.lgs. n. 472/1997, pur se connotata da forme sempre più potenziate di premialità³³⁴.

Tra i principali segnali di cambiamento deve essere individuata la rimozione delle cause ostative: mentre nel sistema previgente il trattamento premiale era attivabile solo in assenza di un qualunque tipo di “*stimolo*” esterno, nel nuovo sistema proprio tale stimolo potrebbe rappresentare una ulteriore ragione di adempimento volontario, tanto che il contribuente, in esito ad un controllo non ancora formalizzato in un atto impositivo, potrebbe decidere di recepire i rilievi formulati. Una nuova connotazione assume, di conseguenza, la *premiabilità* caratterizzante l'istituto: l'effetto premiale non è più giustificato dalla *spontaneità* dell'adempimento, piuttosto dalla sua *volontarietà*. Parte della dottrina ritiene che, per opera dell'eliminazione delle cause ostative, l'accertamento, inteso come verifica amministrativa, venga largamente svuotato dell'effetto dissuasivo che dovrebbe essergli proprio; la novità introdotta dalla Legge n. 190/2014 finisce per scoraggiare, anziché incentivare, la resipiscenza spontanea del trasgressore, operando come una sorta di “*condono permanente*”, giustificato dall'ideologia distorta del “*Fisco amico*”³³⁵.

A rendere più appetibile il ravvedimento e ad enfatizzarne il carattere premiale è altresì la possibilità di sanare violazioni commesse per tutti i periodi d'imposta ancora accertabili.

L'istituto del ravvedimento operoso, se da un lato premia il contribuente-trasgressore, dall'altro concreta un beneficio per l'erario. Il fine di anticipare il momento dell'incasso, da parte dello Stato, delle somme dovute non viene perseguito sollecitando la definizione della proposta unilaterale formulata dall'ufficio, come previsto dagli abrogandi istituti deflattivi del processo tributario, ma, al contrario, stimolando una valutazione del contribuente circa la correttezza dei rilievi formulati in sede di verifica: si abbandona il modello autoritativo di

³³⁴ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., pp. 1016 ss.

³³⁵ Si veda, in tal senso, Giovannini, *Il nuovo ravvedimento operoso; il “Fisco amico” ed il condono permanente*, in *Fisco*, 2015, pp. 315 ss.

determinazione della pretesa³³⁶ ed il trasgressore non perde la possibilità di definire le sole contestazioni ritenute fondate beneficiando di sanzioni ridotte³³⁷.

Ciò che si osserva è il profilarsi di un assorbimento di parte dei contenuti della *delega fiscale* nel testo della Legge di stabilità per il 2015.

La liberalizzazione del ravvedimento operoso, apre uno spazio importante all'opportunità di costante regolarizzazione degli adempimenti, con riduzione delle sanzioni; questa può rivelarsi pragmaticamente vantaggiosa per entrambi i soggetti del rapporto, evoca tuttavia una misura di condono permanente.

Tale ombra può essere però diradata, se si considera che l'offerta di una possibilità di ravvedimento continuativa consentirebbe di calibrare al meglio l'attività di controllo sui soggetti che non accedono alla *disclosure*, e che quest'ultima non può essere considerata negativa, potendo anzi costituire un fattore di distinzione tra i contribuenti che si sottraggono ai doveri fiscali per ragioni oggettive di difficoltà, ed i soggetti mossi, invece, da un'effettiva volontà di evasione³³⁸.

Ancor più significativo risulta essere il mutamento che si profila nell'ambito dell'accertamento, con l'offerta preventiva³³⁹ al contribuente di una serie di dati desunti da fonti esterne o da terzi, tali da indurlo a verificare quali basi potranno avere i successivi controlli.

L'innovazione, coordinandosi con l'intervento di modifica all'istituto del ravvedimento operoso, garantirebbe, nell'adempimento degli obblighi tributari, un effetto dissuasivo assimilabile alla preventiva conoscenza dei dati degli studi di settore o delle elaborazioni propedeutiche all'accertamento sintetico, ma in modo più concreto ed energico, nella misura in cui il parametro di verifica della credibilità della propria dichiarazione non

³³⁶ Cfr. Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., pp. 1018 ss.

³³⁷ Sebbene le stesse, in seguito alla notifica del processo verbale di constatazione, non siano più ridotte ad un sesto del minimo edittale, ma ad un quinto.

³³⁸ Cfr. Basilavecchia, *Stabilità "versus" delega fiscale*, articolo consultabile su www.ipsoa.it.

³³⁹ Rispetto alla dichiarazione.

sarebbe costituito da elaborazioni statistiche astratte, bensì da dati connotati da efficacia probatoria rilevante.

Si delinea, in tal modo, il superamento di uno schema rigido quale quello ispirato alla riforma tributaria degli anni settanta, basato su una netta distinzione tra adempimenti spontanei³⁴⁰ e controlli da parte degli Uffici.

Anche attraverso tutoraggi e controlli, il futuro sembra delineare un confronto continuo, precedente e successivo rispetto alla chiusura del periodo d'imposta, in cui adempimenti e controlli non configurano due fasi nettamente separate, ma si intrecciano continuamente, rendendo concreto ed effettivo il precetto dello *Statuto dei diritti del contribuente*, circa gli obblighi reciproci di collaborazione e di buona fede³⁴¹.

In tal senso, si inserisce nel processo di ridefinizione del rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria il contributo addotto dal *Modello di Statuto europeo del contribuente*³⁴². Con un ambito di applicazione soggettivo molto ampio³⁴³, il Modello definisce i diritti del contribuente in relazione ai tributi imposti dallo Stato e ne codifica le responsabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nell'intento di incentivare la "trasmissione volontaria di informazioni" e la "correzione spontanea degli errori"³⁴⁴.

Resta ancora molto da fare al fine di garantire una più incisiva ed efficace collaborazione tra Fisco e contribuente, nella consapevolezza che l'evoluzione dei mercati e dei rapporti

³⁴⁰ Ovvero contabilità e dichiarazione.

³⁴¹ Cfr. Basilavecchia, *Stabilità "versus" delega fiscale*, articolo consultabile su www.ipsoa.it.

³⁴² Predisposto congiuntamente da CFE (Confédération Fiscale Européenne), AOTCA (Asia-Oceania Tax Consultants' Association) e STEP (Society of Trust and Estate Practitioners) nel febbraio del 2014.

³⁴³ in quanto si applica non solo a tutti i contribuenti ed alle Amministrazioni finanziarie, ma anche agli Stati e alle loro articolazioni amministrative che abbiano il potere di imporre tributi, nonché ai consulenti fiscali dei contribuenti.

³⁴⁴ Cfr. <http://piergiovalente.postilla.it/2015/05/28/statuto-europeo-del-contribuente-la-definizione-dei-nuovi-rapporti-con-lamministrazione-finanziaria/>.

giuridici ad essi collegati porta con sé criticità e nuove sfide da affrontare con spirito cooperativo e con misure che prediligano obblighi e diritti reciprocamente assunti³⁴⁵.

³⁴⁵ Cfr. <http://piergiovalente.postilla.it/2014/04/27/tax-governance-e-cooperazione-rafforzata-con-il-fisco-recenti-sviluppi-scritto-con-lavv-agostino-nuzzolo/>.

Bibliografia

AA. VV., *Duemila. Verso una società aperta*, a cura di Moussanet, Il Sole 24 ORE S.p.A., 2000.

Basilavecchia, *Stabilità “versus” delega fiscale*, articolo consultabile su www.ipsoa.it.

Batalocco – Colasanti, *Gli Istituti Deflattivi del Contenzioso Tributario: stato attuale e criticità*, consultabile su justice.luiss.it, 2014.

Bruno, *Ravvedimento operoso e “voluntary” a confronto: analogie, differenze e valutazioni conseguenti*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Carinci, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Fisco*, 2014.

Cavallaro, *La natura della “voluntary disclosure” dal confronto con il ravvedimento*, in *Corriere tributario*, n. 8, 2015.

Cavallaro, *Voluntary disclosure: confessare per regolarizzare*, in *Corriere tributario*, n. 10, 2014.

Cerofolini, *Istituti deflattivi del contenzioso: regime transitorio per il 2015*, in *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, 2015.

Chinellato, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, CEDAM, Padova, 2007.

Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1993.

Del Federico, *La tipologia delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Corriere Tributario*, 2002.

Del Federico, *Violazioni e sanzioni amministrative nel Diritto Tributario*, in AA.VV., *Lezioni di Diritto Tributario sostanziale e processuale*, a cura di G. Gaffuri e M. Scippi, Milano, 2009.

Deotto, *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in *Fisco*, 2014.

Falsitta, *Per un fisco civile*, Giuffrè, Milano, 1996.

Fantozzi, *Concordati, condoni e collette*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003.

Ferlazzo Natoli, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in *Rivista di diritto tributario*, 2002.

Ferrari, *Ravvedimento “rateizzato” e “parziale”: orientamenti delle Entrate e considerazioni pratiche*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Fransoni, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rassegna Tributaria*, 2000.

Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, Padova, 1999.

Galeazzi, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2014.

Giovannini, *Il nuovo ravvedimento operoso; il “Fisco amico” ed il condono permanente*, in *Fisco*, 2015.

Ingrao, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di evasione fiscale*, in *Dialoghi Tributari*, 2011.

Iorio – Mecca, *Profili penali del ravvedimento operoso*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Irti, *Nichilismo e metodo giuridico*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2002.

Jannaccone, *Ravvedimento operoso, così cambia l'applicazione delle sanzioni*, in *La settimana Fiscale*, n. 5, 4 febbraio 2015.

Laroma Jezzi, *Dichiarazione integrative a sfavore e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, in *Corriere Tributario*, 2014.

Lunelli, *Ravvedimento, così cambiano tempistiche e sanzioni*, in *Quotidiano del Fisco*, 10 marzo 2015.

Lunelli – Ravasio – Missoni – Lunelli, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, Milano, 2001.

Lupi, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, 1998.

Maggi, *Ravvedimento operoso delle tardive dichiarazioni*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Marello, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000.

MEF – Direzione della Giustizia Tributaria, *Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario*, n. 12, marzo 2015.

MEF, *Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità 2015*.

Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2007.

Napoli – Rocchi, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci, Bari, 2013.

Parisi, *Legge di Stabilità 2015: nuova era per il ravvedimento operoso*, articolo consultabile su www.ipsoa.it.

Pegorin, *Ravvedimento: guida agli adempimenti*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Pennella, *L'obbligazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, CEDAM, Padova, 2011.

Piazza, *Disclosure, nuovo test di convenienza*, in *Il Sole 24 ore* del 22 novembre 2014.

Piva, *Effetti penali della "voluntary disclosure"*, in *Corriere Tributario*, n. 4, 2015.

Pugliatti, *La logica e i concetti giuridici*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1941.

Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, vol. II, Milano, 1920.

Ranocchi, *Legge di stabilità 2015: le novità per il ravvedimento operoso*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Ranocchi – Pegorin, *Ravvedimento operoso: le novità della stabilità 2015*, in *La settimana Fiscale*, n. 11, 1° novembre 2014.

Ricca, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la compliance*, in *Corriere Tributario*, 2014.

Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento: contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2008.

Sala, *Ravvedimento degli omessi e ritardati versamenti*, in AA. VV., *Ravvedimento operoso*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2015.

Salvati, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2013.

Santamaria, *L'accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative*, in *Fisco*, 2000.

Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. I, UTET, 2013.

Vanoni, *Discorsi parlamentari*, vol. I, Roma, 1978.

Versigioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001.

Sitografia

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Autotutela>

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Conciliazione+giudiziale>

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Mediazione/>

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/SchedaI_RavvedimentoOperoso/Chi+e+quando/

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/SchedaI_RavvedimentoOperoso/Come+fare+versamenti/

http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/InCasoDi/Ravvedimento+operoso/SchedaI_RavvedimentoOperoso/Come+regolarizzare+versimpo/

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/strumenti/codici+attivita+e+tributo>

<http://www.altalex.com/documents/altalex/news/2014/12/16/tabella-del-saggio-di-interesse-legale-dal-1942-ad-oggi>

<http://www.altalex.com/index.php?idnot=17865>

http://www.camera.it/leg17/465?tema=la_delega_per_la_riforma_fiscale_e_assistenziale

http://www.commercialisti.mo.it/upload/ordinecommercialistimodena_ecm8/gestionedocumentale/Strumenti%20deflattivi_Modena_784_4665.pdf

http://www.datalexis.it/Archivio/giustiziatributaria/banca_dati/versiglioni.html

<http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/lagenzia-informa-5-nuove-guide-debutto-della-sezione-ad-hoc>

<http://www.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2015-05-31/decreti-arrivo-sanzioni-190948.shtml?uuid=AB2RwpD>

http://www.italiaoggi.it/news/dettaglio_news.asp?id=201502192113278814&chkAgenzie=ITALIAOGGI

http://www.italiaoggi.it/solofisco/solofisco_dett.asp?id=201407101211068970

<http://piergiovalente.postilla.it/2015/05/28/statuto-europeo-del-contribuente-la-definizione-dei-nuovi-rapporti-con-lamministrazione-finanziaria/>

<http://piergiovalente.postilla.it/2014/04/27/tax-governance-e-cooperazione-rafforzata-con-il-fisco-recenti-sviluppi-scritto-con-lavv-agostino-nuzzolo/>

GIURISPRUDENZA MINIMA DI RIFERIMENTO

Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropé*, in *Rassegna Tributaria*, 2009

Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Giur. It.*, 2003, 2194

Cass., 13 febbraio 2009, n. 3559, in *Fisco I*, 2009, 1547.

Corte di Cassazione, sentenza n. 18962/2005

Corte di Cassazione, sentenza n. 7388/2007

Corte di Cassazione, sentenza n. 10086/2009

Corte di Cassazione, sentenza n. 20732/2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 26313/2010

Corte di Cassazione, sentenza n. 3676/2012

Corte di Cassazione, sentenza n. 11836/2012

Corte di Cassazione, sentenza n. 33587/2012

Corte di Cassazione, sentenza n. 46726/2012

Corte di Cassazione, sentenza n. 45189/2013

Cassazione Ordinanza n. 29127/2011

Cassazione, Ordinanza n 19220/2012

Commissione Tributaria regionale della Lombardia, sentenza n. 43/2012

Commissione Tributaria regionale della Lombardia, sentenza n. 46/2012

Commissione Tributaria regionale della Lombardia, sentenza n. 107/2012

Commissione Tributaria regionale della Lombardia, sentenza n. 152/2012

Commissione Tributaria Provinciale di Genova, sentenza n. 456/2011.

Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, ordinanza n. 105/2012