



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale
in Amministrazione,
Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Il ravvedimento
operoso nel
contesto del
sistema
sanzionatorio
tributario
amministrativo e
penale**

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureanda

Federica Euriali

Matricola

861665

Anno Accademico

2019 / 2020

INDICE

Introduzione	1
1. L'istituto del ravvedimento operoso	3
1.1 I principi generali delle sanzioni amministrative in materia tributaria	3
1.1.1 Principi di legalità, non retroattività e favor rei	5
1.1.2 Personalità, imputabilità, colpevolezza e responsabilità per la sanzione amministrativa	6
1.1.3 Cause di non punibilità	12
1.1.4 Criteri di determinazione della sanzione	18
1.1.5 Concorso di persone e autore mediato	23
1.1.6 Concorso di violazioni e continuazione	25
1.1.7 Morte dell'autore della violazione	29
1.2 Cos'è e a cosa serve il ravvedimento operoso	29
1.3 Evoluzione storica	34
1.4 Il ravvedimento operoso come istituto deflativo del contenzioso	38
2. Aspetti applicativi del ravvedimento operoso: analisi e commento	47
2.1 La disciplina attualmente in vigore	47
2.2 Considerazioni sul funzionamento dell'istituto	55
2.2.1 Cause ostative	58
2.2.2 Quantificazione della sanzione in base al momento di regolarizzazione	68
2.2.3 Ravvedimento operoso "frazionato"	81
2.3 Casi particolari	92
2.3.1 Ravvedimento per F24 a 0.....	92
2.3.2 Ravvedimento per tributi locali	94
2.3.3 Ravvedimento per ritardo di un giorno nel versamento tributi	96
2.3.4 Tributi sanzionabili direttamente dall'ufficio	96

2.4 Dichiarazione omessa, tardiva e integrativa	98
3. Dal piano amministrativo a quello penale: gli effetti nel sistema sanzionatorio penale conseguenti al ravvedimento operoso	109
3.1 Evoluzione normativa	111
3.2 Disciplina attuale	114
3.2.1 Ravvedimento operoso in caso di fatture per operazioni inesistenti	123
Conclusioni	131
Bibliografia	135

INTRODUZIONE

Il presente elaborato verte sul ravvedimento operoso, un istituto giuridico che consente, ai contribuenti o agli obbligati in solido, di porre rimedio spontaneamente ad errori od omissioni, attraverso la correzione dell'irregolarità, ed il versamento di tributo, interessi, e sanzioni in misura ridotta. La premialità consiste, proprio, nel riconoscere uno sconto sulle sanzioni, rispetto a quelle ordinariamente previste, a fronte di un vantaggio, per l'Erario o l'ente impositore, in termini di tempo e risorse risparmiate, in confronto a quanto normalmente impiegato nelle usuali procedure di accertamento ed eventuale contenzioso.

In linea con l'ottica di implementare la cooperazione tra Fisco e contribuenti, questo strumento è stato potenziato e ne è stato ampliato l'ambito applicativo. Rappresentano iniziative, in tal senso: l'allungamento dei termini entro cui accedervi; l'eliminazione, per alcuni tributi, delle cause ostative e la previsione di una gamma più variegata di percentuali di riduzioni sanzionatorie, in base al momento di regolarizzazione.

Oggi, il ravvedimento operoso costituisce uno dei più importanti istituti deflattivi del contenzioso, anche se, in alcuni casi, risulta, tuttora, preferibile il ricorso ad altre soluzioni, che presentano lo stesso effetto di limitare o evitare il contenzioso con il Fisco. Anche grazie ai benefici dal punto di vista penale, si è incoraggiato il ricorso allo strumento in esame, attraverso la previsione di una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento, indebita compensazione, omessa ed infedele dichiarazione e, da ultimo, anche per il delitto di dichiarazione fraudolenta, sia essa "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"¹ o "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"². In via residuale, inoltre, per gli altri illeciti penali, il ravvedimento costituisce circostanza attenuante ed una condizione per accedere al patteggiamento.

La trattazione inizia con la descrizione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario; più precisamente, con la disamina dei principi generali, su cui esso si basa, e con l'inquadramento, al suo interno, del ravvedimento operoso. Quest'ultimo viene anche messo a confronto con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso.

¹ Ex articolo 2 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000.

² Ex articolo 3 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000.

Successivamente, si passa all'analisi degli aspetti applicativi del ravvedimento, riferendosi, con questa categorizzazione, alle caratteristiche relative al funzionamento dell'istituto, in termini di operatività delle cause ostantive, quantificazione della sanzione a seconda del momento di regolarizzazione ed esperibilità del, cosiddetto, ravvedimento operoso parziale o "frazionato". Sussistono anche casi particolari di ravvedimento operoso, tra cui, ricordiamo, quello previsto per i tributi locali o in ipotesi di presentazione tardiva di F24 con saldo a 0. Esistono, inoltre, tributi sanzionabili direttamente dall'ufficio.

Gli errori e le omissioni sanabili, oltre a riguardare il versamento dei tributi, possono concernere anche gli obblighi dichiarativi: anche in questo caso, il dichiarante può ravvedersi. A seconda che si tratti di dichiarazione non presentata nei termini, o presentata in tempo, ma contenente dati errati, egli può, rispettivamente, avvalersi degli strumenti della dichiarazione tardiva o integrativa.

Queste tematiche trovano approfondimento nel secondo capitolo.

Nell'ultima parte, poi, vengono trattati gli effetti, nel sistema sanzionatorio penale, conseguenti al ravvedimento operoso, di cui, già si è fatta menzione sopra.

Non va dimenticato di come la disciplina attuale sia il frutto di un'evoluzione storica, cui si fa cenno nell'elaborato.

Inoltre, nel corso della trattazione, si cerca di perseguire l'obiettivo di fornire una visione critica e spunti di riflessione circa i pro ed i contro legati all'utilizzo di detto strumento, sia a livello di concreta operatività dell'istituto, sia per quanto concerne aspetti ideali, quali quelli di coerenza del "disegno" attuale dell'istituto con la sua ratio iniziale e con il sistema sanzionatorio in generale.

CAPITOLO 1

L'istituto del ravvedimento operoso

1.1 I principi generali delle sanzioni amministrative in materia tributaria

Le società sono formate da individui, le cui personalità sono molteplici. Non tutti i soggetti sono in grado di autodeterminarsi e porsi delle linee guida di condotte da seguire, secondo la propria coscienza e il senso civico, che dovrebbero appartenere a ciascuno. Talvolta, invece, si possono individuare persone prive di scrupoli, inclini ad opportunismo, egoismo e senza nessuna remora nell'arrecare danno ad altri. Nel tempo, le comunità si sono dotate di regole, al fine di evitare disordini, derive violente o atteggiamenti individuali conflittuali con l'interesse collettivo. Affidarsi al buon senso ed alla correttezza generalizzata, cioè a qualcosa di utopico, si sono dimostrati, infatti, una scelta fallimentare, rendendo necessario l'intervento di un'autorità esterna e superiore rispetto ai singoli, la quale potesse dettare regole. Il legislatore, accanto alle condotte vietate, ha dovuto stabilire anche le relative punizioni, altrimenti non ci sarebbe stato alcun disincentivo a tenere dei comportamenti scorretti. Le sanzioni, in generale, sono previste con finalità deterrente, in modo da costituire un elemento in grado di scoraggiare i soggetti dal compimento di violazioni di legge. Esse traggono origine da comportamenti, siano essi commissivi o omissivi, contrari alle disposizioni di legge³.

Le sanzioni tributarie possono essere di tipo amministrativo, quando sono stabilite dall'ordinamento giuridico in risposta ad un illecito fiscale, oppure di natura penale, se la condotta è più grave, e tale da andare contro a norme penali. In entrambi i casi, la finalità di queste punizioni è tipo dissuasivo ed è richiesto che chi le irroga rivesta un ruolo autoritario rispetto a chi le subisce. Le sanzioni proporzionali al tributo evaso, tipiche del sistema tributario, sono un chiaro esempio di funzione punitiva, essendo parametrate "al vantaggio economico conseguito dal trasgressore"⁴.

³ BEGHIN M., *"Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche"*, Cedam, Padova, 2013, pagg. 393 e ss.

⁴ LUPI R., *"Diritto tributario. Parte generale"*, Giuffrè editore, Milano, 2000, pp. 329 e 330.

In senso ampio, il termine “sanzione” si usa, talvolta, per indicare le cosiddette “sanzioni civili”, che hanno una funzione risarcitoria, ovvero quella di “ripristinare l’equilibrio economico turbato dalla violazione”⁵. Rispondono a tale obiettivo, oltre alle somme previste come risarcimento del danno, anche gli interessi dovuti in caso di illeciti tributari.

In questo paragrafo vengono esaminate le sanzioni amministrative tributarie, che sono irrogate dall’Amministrazione finanziaria, e la cui disciplina è contenuta nei decreti legislativi numeri 471 e 472 del 18 dicembre 1997. Il primo tratta di violazioni e sanzioni in tema di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi, mentre nel secondo sono rinvenibili i principi generali. Le infrazioni relative a tributi locali, imposte indirette e ai regimi speciali⁶ sono regolate dalle norme che riguardano le specifiche fattispecie. Ad esempio, le violazioni concernenti le imposte di bollo e di registro, catastale e ipotecaria, le accise, le imposte su donazioni e successioni, le tasse sulle concessioni governative, l’IMU, la TASI, la cedolare secca e l’assistenza fiscale sono determinate dalle singole norme che regolano la materia⁷.

I principi generali sulle sanzioni amministrative tributarie sono applicabili, salvo diverse disposizioni, alle infrazioni relative a tributi indiretti, diretti e locali.

In base all’articolo 2 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, sono da considerarsi sanzioni amministrative:

- la sanzione pecuniaria, che consiste nel pagamento di una somma di denaro e può essere in misura fissa o variabile (è previsto un range da un minimo a un massimo), proporzionale all’imposta o alla quota di imposta non versata oppure non proporzionale;
- le sanzioni accessorie, indicate nell’articolo 21, le quali si applicano in specifiche situazioni, espressamente previste⁸.

⁵ LUPI R., “*Diritto tributario. Parte generale*”, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 326.

⁶ Intendendo qui, ad esempio, cedolare secca e assistenza fiscale, come indicato in AA.VV., “*Fisco 2020*”, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1553.

⁷ AA.VV., “*Fisco 2020*”, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1553.

⁸ L’articolo 21 del D.Lgs. 472 del 1973 individua come sanzioni amministrative accessorie, tutte aventi durata massima di sei mesi:

- a) l’interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, privati o pubblici;
- b) l’interdizione dalla partecipazione a gare per l’affidamento di pubblici appalti e forniture;

I principi generali, che verranno esposti nel prosieguo, sono spesso derivati dal sistema penale⁹.

1.1.1 Principi di legalità, non retroattività e favor rei

L'articolo 3, rubricato "Principio di legalità", contiene, di fatto, oltre a questo, anche altri principi. Il primo comma stabilisce che la sanzione non possa essere inflitta, se non in virtù di una norma, o un atto avente pari rango, in vigore al momento della commissione della violazione. Si tratta di una riserva di legge assoluta.

Troviamo, poi, il principio di non retroattività, strettamente connesso a quello appena esposto, dato che può considerarsi come un'altra faccia della stessa medaglia. In questo caso, siamo di fronte ad una riserva di legge relativa, in quanto possono configurarsi situazioni in cui questo disposto non si applica, qualora sia espressamente previsto dalla

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;

d) la sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).

Inoltre, il comma due precisa che le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscano i limiti di tempo, facendo riferimento alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi della sanzione principale.

⁹ Per i principi generali delle sanzioni amministrative tributarie, trattati nei sottoparagrafi seguenti: Cfr. AA.VV., *"Le sanzioni tributarie non penali"*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, pp. 1-20 e ss.; POLO G., *"D.Lgs. n. 472/1997 Sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso"*, in *"Il Fisco"*, 1999, p. 21 e ss.; MOSCHETTI F., TOSI L. *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000; LUPI R., *"Diritto tributario. Parte generale"*, 7^a edizione, Giuffrè editore, Milano, 2000, pp. 325-337; MORINA T., *"Sanzioni e ravvedimento. Come chiedere perdono al fisco"*, Giuffrè Editore, Milano, 2001, pp. 5-8, p. 30 e ss., p. 53 e ss.; ZOCCALI A., *"Le sanzioni tributarie amministrative-principi generali (1998-2004)"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 2004, parte II, fascicolo n. 4, p. 996 e ss.; RUSSO P., *"Manuale di diritto tributario. Parte generale"*, Giuffrè Editore, Milano, 2007, p. 413 e ss.; BELLAGAMBA G., CARITI G., *"Il sistema delle sanzioni tributarie: i reati tributari, le sanzioni amministrative tributarie: D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473, commento per articolo; rassegna della giurisprudenza. Appendici con leggi e circolari"*, 2^a edizione, Giuffrè, Milano, 2011, da p. 345; SANTAMARIA B., *"Diritto Tributario. Parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario. Fiscalità internazionale"*, 7^a ed., Giuffrè, Milano, 2011, da p. 281; GAFFURI G., *"Diritto tributario. Parte generale e parte speciale"*, 8^a edizione, Cedam, Padova, 2016, pp. 331-356; FALSITTA G., *"Corso istituzionale di diritto tributario"*, 7^a edizione, Wolters Kluwer - Cedam, Milano(MI), 2019, pp. 315-325.

disciplina. E' stabilito, infatti, che, salvo diversa previsione legislativa, a nessuno possa essere applicata una sanzione, se, in base a una legge successiva, il fatto non costituisca più violazione punibile. Qualora esista già un provvedimento definitivo con cui sia stata irrogata la sanzione, il debito che risulta ancora residuo viene estinto, ma non è possibile ottenere la restituzione di quanto già pagato. Il favor rei, invece, di cui al terzo comma, consiste nel fatto di dover applicare la legge più favorevole per il trasgressore, nei casi in cui ci siano più norme, cioè quella in vigore al momento del fatto e le successive, che prevedano sanzioni di entità differente¹⁰.

1.1.2 Personalità, imputabilità, colpevolezza e responsabilità per la sanzione amministrativa

L'individuazione del soggetto e dei requisiti, che questo deve presentare, risultano di fondamentale importanza per delineare il perimetro di applicazione delle sanzioni.

Gli articoli, che verranno esaminati di seguito, hanno lo scopo di assolvere a questa funzione.

Per iniziare, il principio di personalità è rinvenibile all'articolo 2, comma 2 del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997, che così recita: "la sanzione e' riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione".

A riconferma di ciò, il criterio dell'imputabilità, di cui all'articolo 4 del medesimo decreto, prevede che, per venire sottoposto a sanzione, l'autore dell'illecito debba essere

¹⁰ Inizialmente, come ricorda DE MITA E., nello scritto "*Giusto il favor rei per le sanzioni amministrative*", in "Diritto e pratica tributaria", 2016, fascicolo n. 6, tratto da "Il Sole 24 Ore", 30 ottobre 2016, p. 2484, l'orientamento della Corte di Cassazione, rinvenibile dalla sentenze numeri 6189 del 2006 e n. 24991 del 2006, era quello di riconoscere l'applicazione del principio del favor rei ai soli casi in cui la legge postuma non considerasse più sanzionabile la condotta posta in essere. Successivamente, si è passati a ritenere attuabile il criterio di applicazione della sanzione più favorevole anche nei casi di successione di norme con previsioni sanzionatorie di differente entità.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2016, n. 4/E, alle pagine 5 e 6, precisa che il favor rei, per gli atti non ancora definitivi alla data del 1 gennaio 2016, alla luce del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, si applica sia nel caso in cui la nuova legge abbia cancellato la sola sanzione, lasciando in vigore l'obbligazione, sia che sia stato abolito l'obbligo e, quindi, per via indiretta, anche la sanzione. Il limite al principio di applicazione del regime più favorevole è dato dalla definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione, anche qualora questa non sia ancora stata pagata. Per verificare quale sia il trattamento più favorevole per il reo, l'Ufficio deve fare un raffronto, in concreto, tra gli effetti delle previsioni prima e dopo la modifica normativa, considerando anche il risultato dell'applicazione, al comportamento del soggetto, delle circostanze attenuanti, aggravanti o esimenti.

in grado di intendere e di volere¹¹. Queste qualità, ovviamente ascrivibili ad una persona fisica¹², devono individuarsi in base alle caratteristiche rinvenibili nel codice penale¹³, ed è necessario che sussistano al momento del fatto.

¹¹ Definizioni ricavate da AA.VV., *“Le sanzioni tributarie non penali”*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, p. 5:

“La capacità di intendere può essere definita come la possibilità di agire nell’ambiente circostante secondo una percezione non distorta della realtà e, quindi come la capacità di comprendere il significato del proprio comportamento e le conseguenze di esso”.

“La capacità di volere consiste, invece, nella possibilità di scegliere in modo consapevole e ragionevole, tra più comportamenti alternativi, quello preferibile in base ad una propria valutazione”.

¹² La capacità di intendere e di volere è accertabile esclusivamente nei confronti di una persona fisica, quindi questa norma si applica solo quando ci si trovi di fronte ad un soggetto di questo tipo. La sanzione, in caso di contribuente persona fisica, colpisce un individuo che rappresenta, al tempo stesso, il trasgressore di una norma e chi trae vantaggio dal suo comportamento illecito. Diverso è il caso delle società e degli enti aventi capacità giuridica, che verrà esaminato nel seguito del paragrafo. Così in BEGHIN M., *“Diritto tributario. Per l’università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche”*, Cedam, Padova, 2013, pp. 397 e 398.

La questione verrà trattata e approfondita in seguito, con la disamina di altri articoli del D.Lgs. 472/97.

¹³ In base agli articoli 85 e seguenti del codice penale, la capacità di intendere e di volere è esclusa nei casi di infermità di mente, ubriachezza e intossicazione da stupefacenti, a condizione che queste condizioni siano state causate da caso fortuito o di forza maggiore. L’imputabilità, invece, non è esclusa quando a causare la condizione di incapacità sia stato un comportamento volontario o colposo del soggetto.

In base all’articolo 95 del codice penale, non è imputabile il minore di quattordici anni.

In ambito tributario è abbastanza raro trovarsi nella situazione di dubbio circa la capacità di intendere e di volere di un soggetto maggiorenne. Gli unici casi sono quelli in cui ci sia una persona dichiarata interdetta o affetta da una infermità mentale talmente grave da pregiudicare la consapevolezza del suo operato.

Ai sensi dell’articolo 96, sempre del codice penale, il minore, che abbia compiuto quattordici anni, è imputabile, a condizione che sia in grado di intendere e di volere. I casi in cui si potrà applicare questa norma, in ambito tributario, sono: quello del minore emancipato, cui sia stato concesso dal tribunale di esercitare un’impresa commerciale, e quando un soggetto, alle dipendenze di altri, sia stato delegato al compimento di attività. E’ molto raro, comunque, che la delega sia talmente ampia da far individuare nel delegato l’autore dell’illecito.

Diversa è la situazione che si verifica quando un obbligo per conto di un minore sia stabilito dalla legge in capo ad altri soggetti. Così, per quanto riguarda la dichiarazione dei redditi di un minore, al cui adempimento sono tenuti i genitori, la violazione e la relativa sanzione, in caso di mancate predisposizione e trasmissione, saranno in capo ad essi. Si veda la circolare n. 180/E del 10/07/1998 p. 6.

L'articolo successivo stabilisce che, per i casi di applicazione delle sanzioni amministrative, ciascuno risponda della propria violazione, cosciente e volontaria, sia nel caso in cui questa sia dolosa, sia colposa. Come si può vedere, i concetti di coscienza e volontarietà sono ripresi anche qui.

Ricordiamo a, tal proposito, che si può parlare di colpa¹⁴, al verificarsi anche di una sola delle seguenti ipotesi:

- negligenza, cioè quando le infrazioni sono dovute ad attenzione non sufficiente o organizzazione non adeguata, al fine di assolvere ai doveri previsti dalle norme di natura fiscale;
- imprudenza, in caso di comportamenti o scelte avventate, occorsi senza prestare attenzione alle precauzioni suggerite dal contesto;
- imperizia, ossia quella presentata da un soggetto che, nonostante sia in grado di rendersi conto di possedere una conoscenza non sufficiente all'adempimento in proprio degli obblighi tributari, originata da una mancanza o carenza di diligenza nella preparazione media, si occupa personalmente degli adempimenti, in modo errato. Per non ricadere in questa fattispecie è necessario che i soggetti operino di persona o con l'ausilio di consulenti, mantenendo diligenza e prudenza. Affinché non sia applicata la sanzione, non è richiesta la dimostrazione di aver fatto tutto il possibile per evitare il danno, ma basta la prova di aver tenuto un comportamento diligente;
- inosservanza di norme giuridiche¹⁵.

Il comma 3 dell'articolo 5 specifica che la colpa grave sussiste quando "l'imperizia o la negligenza sono indiscutibili"¹⁶ e la norma violata non è ragionevolmente interpretabile in altro modo, cioè è certa nel suo "significato e portata" e, di conseguenza, risulta chiara "l'inosservanza di elementari obblighi tributari". E' molto difficile che si realizzi, in

¹⁴ Il significato di colpa che si può definire "semplice" non è specificamente definito all'interno dell'articolo 5, ma è ricavabile dai principi generali dell'ordinamento e dall'articolo 43 del codice penale, mentre trovano esplicitazione i concetti di colpa grave e dolo, come si vedrà nel seguito e come ricorda RUSSO P., in *"Manuale di diritto tributario. Parte generale"*, Giuffrè Editore, Milano, 2007 p. 422.

¹⁵ Cass., Sez. V, 20 novembre 2003, n. 17579 e Cass., Sez. V, 17 ottobre 2014, n. 21985.

¹⁶ qui non si parla di imprudenza, da considerare inglobata nella nozione di negligenza. Si veda a proposito Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, p. 8.

concreto, questo e si può dire che la ratio del legislatore sia stata quella di voler limitare al massimo l'ambito applicativo della disposizione.

Il mancato versamento dei tributi, quando occasionale, non rientra nel concetto di colpa grave. Se, invece, è sistematico, può costituire caso di colpa grave o, addirittura, dolo.

L'infrazione è di tipo doloso nelle situazioni più gravi, quando sia stata compiuta con la consapevolezza delle conseguenze e la volontarietà di rendere più difficile, se non impossibile, la ricostruzione dell'imponibile o dell'imposta oppure di "ostacolare"¹⁷ l'attività di accertamento svolta dall'Amministrazione finanziaria. Il tipo di dolo richiesto, dunque, è quello specifico, perché l'infrazione deve essere stata compiuta con lo scopo specifico "di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta, ovvero è diretta a ostacolare l'attività amministrativa di accertamento"¹⁸. In ambito tributario non rileva il cosiddetto dolo eventuale.

Il comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 472 del 1997 tratta del caso peculiare riguardante le infrazioni commesse nell'esercizio di attività di consulenza tributaria¹⁹, le quali, se comportanti la soluzioni di problemi di speciale difficoltà, sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave. La limitazione vale solo in caso di situazioni complesse, che richiedono interpretazione, ad esempio, legislativa. Nel caso in cui, invece, si tratti di semplice consulenza o di attività esecutive, come ad esempio la tenuta della contabilità, fermo restando che, in base all'articolo 11, comma 2, si presume che l'autore delle violazioni sia il contribuente, quest'ultimo, dimostrando di "aver tempestivamente trasmesso al professionista i dati da tradurre nella contabilità a questi affidata"²⁰, vedrà rispondere della violazione il consulente, il quale potrà rivestire il ruolo di autore o concorrente. Per essere chiamato a rispondere dell'illecito, egli dovrà, però aver dato un apporto attivo effettivo e determinante, sia esso materiale o psichico, alla realizzazione dell'illecito²¹.

¹⁷ Termine usato dalla norma.

¹⁸ Cit. AA.VV., *"Le sanzioni tributarie non penali"*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, p. 6.

¹⁹ L'espressione "consulenza tributaria" è utilizzata non a caso. Infatti, la presente norma non è applicabile solo ai professionisti iscritti all'albo, bensì a tutti i soggetti che si occupano di consulenza tributaria, essendo questa una materia non protetta.

²⁰ Cit. Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, p. 7.

²¹ Non rientrano in questa individuazione una relazione o un parere del consulente in cui si prospettino i vari scenari e le relative conseguenze di diverse condotte, la connivenza o la semplice presa di coscienza

Si prosegue, ora, con l'analisi di un'altra condizione. Può succedere, infatti, che l'autore della violazione non coincida con chi, dall'infrazione, abbia tratto materialmente vantaggio, ovvero sia il contribuente. Si possono verificare due scenari, a seconda che il contribuente sia una persona giuridica o meno. Ciò dà vita ad una sorta di "doppio binario" e, a seconda del caso, il trattamento è differente²².

Una situazione particolare è quella che riguarda il contribuente che sia una società o un ente avente personalità giuridica. In tal caso, la sanzione è applicabile alla persona giuridica che ha beneficiato dell'illecito²³, mentre rimane esclusa da responsabilità la persona fisica autrice della violazione²⁴, anche quando si tratti di amministratore di fatto²⁵.

Diversamente, se un soggetto²⁶ compie un illecito in rappresentanza di una persona fisica, una società o un ente senza personalità giuridica, l'articolo 11 del d.lgs. 472/97 prevede che, accanto all'autore, anche chi ne ha tratto vantaggio sia obbligato solidalmente al pagamento della sanzione. Viene fatto salvo, poi, l'esercizio del diritto di regresso da parte sua. Esistono, per la fattispecie appena esaminata, due diverse casistiche, che vengono ora trattate.

In assenza di dolo o colpa grave nella commissione dell'infrazione, la sanzione, con il limite di cinquantamila euro, può essere applicata all'autore persona fisica, a condizione che egli non ne abbia tratto diretto vantaggio, fatta salva, per l'intero, la responsabilità di chi ha ricevuto beneficio dalla violazione e fatto salvo quanto previsto dagli articoli 16, comma 3, e 17.

delle scelte del contribuente. Così TABET G., BASILAVECCHIA M., *"La riforma delle sanzioni amministrative tributarie"*, Giappichelli Editore, Torino, 2000, p. 69 e ss.

²² Così FALSITTA G., *"Corso istituzionale di diritto tributario"*, 7^a edizione, Wolters Kluwer - Cedam, Milano(MI), 2019, p. 322, che fa notare, in merito alla responsabilità, il differente trattamento riservato agli amministratori, a seconda che appartengano a società di persone o di capitali.

²³ Art. 7 D.L. n. 269/2003.

²⁴ Cassazione, 11 marzo 2016, sent. n. 4775. Chi ha agito per conto della persona giuridica potrà eventualmente rispondere solo a titolo di responsabilità civile.

²⁵ Cassazione, Sez. V, 25 ottobre 2017, sent. n. 25284.

²⁶ Qui inteso come dipendente o rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, ovvero di dipendente o di rappresentante o amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, come indicato nel comma 1 dell'articolo 11 del d.lgs. 472/97.

Dato che il vantaggio è diretto quando “si traduce immediatamente nel patrimonio del soggetto”²⁷, la formulazione del disposto normativo sta a significare che la limitazione della responsabilità opera nella situazione in cui autore dell’illecito e contribuente non coincidano. Le soglie dei cinquantamila euro è attuabile non solo con riferimento ad una singola violazione, ma anche ad una serie di infrazioni, relative a diverse annualità e tributi differenti del medesimo ente impositore, purché si tratti di progressione o recidiva²⁸.

L’ammontare della sanzione può variare in base ai criteri previsti dell’articolo 2, comma 4, sempre del medesimo decreto²⁹.

Esiste una presunzione relativa circa la qualifica dell’autore dell’illecito, il quale viene identificato, salvo prova contraria, con chi ha svolto le attività in inosservanza della legge.

Se la violazione è commessa con dolo o colpa grave, viene meno il limite dei cinquantamila euro di cui sopra e non è prevista la rinuncia al regresso, anche se non ne è obbligatorio l’esercizio del diritto.

Nel caso in cui ci sia il concorso di più persone nell’infrazione, a cui vengano commisurate sanzioni diverse, colui o coloro nel cui interesse sia stata compiuta la violazione, sono tenuti al pagamento della sanzione più pesante. Se uno qualsiasi dei soggetti o degli enti coinvolti procede al versamento della sanzione o, nel caso di concorso, di quella più significativa, vengono meno tutte le altre obbligazioni. Se a

²⁷ Così è descritto nella Circolare delle Finanze n. 180 del 10/07/1998, a pagina 9, che procede specificando che il vantaggio non è diretto quando il titolare di quote o azioni veda aumentare la propria quota di utili o dividendi, a seguito della situazione favorevole derivata dall’illecito.

²⁸ La Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E del Ministero delle Finanze precisa che, nel caso in cui l’ufficio abbia accertato delle infrazioni e abbia determinato la sanzione, se l’autore dichiara ulteriori violazioni, da configurarsi come continuazione, condizione di cui si spiegherà nei sottoparagrafi seguenti, l’amministrazione finanziaria potrà rideterminare la sanzione e pretendere il versamento di quanto risulta residuo, fino a raggiungere il limite determinato nell’articolo. Se, invece, la sanzione inizialmente determinata, superava già i cinquantamila euro, non può essere preteso null’altro, ferma restando la responsabilità dei soggetti obbligati in solido.

²⁹ Il comma 4 dell’articolo 2 del d.lgs. n. 472 del 1997 recita: “I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all’intera variazione accertata dall’ISTAT dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro dell’economia e delle finanze, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza”.

provvedervi è l'autore, chi ha tratto vantaggio dall'illecito è responsabile solo per l'eventuale eccedenza. D'altro canto, invece, è riconosciuta la possibilità a quest'ultimo di assumere il debito del primo.

L'onere di individuare i fatti che hanno originato l'illecito e la conseguente sanzione spetta all'Amministrazione finanziaria, che può avvalersi anche di presunzioni semplici. In particolare, la colpa è sempre presunta a carico di chi, con consapevolezza e volontarietà, abbia posto in essere il comportamento illecito³⁰.

In caso di assenza di colpa, invece, spetta al contribuente provare la mancanza dell'elemento soggettivo, in modo da ottenere la non applicazione della misura sanzionatoria³¹.

Le forme di responsabilità, di cui si tratterà nel seguito, ed indicate rispettivamente agli articoli, 9, 10 e 11 del d.lgs. 472 del 1997 sono³²:

- in concorso;
- in luogo dell'autore, cioè il cosiddetto "autore mediato";
- in solido.

1.1.3 Cause di non punibilità

L'articolo 6 del d.lgs. 472/97 prevede casi specifici, tutti accomunati dalla mancanza dell'elemento soggettivo, che rendono inapplicabile la pena. Essi sono i seguenti:

- l'errore non colposo sul fatto, che si verifica quando il soggetto è convinto di porre in essere un comportamento diverso da quello vietato dalla legge, in assenza di negligenza, imprudenza e imperizia. In tal situazione, la responsabilità è esclusa. L'errore di diritto, cioè quello generato da una non corretta interpretazione delle disposizioni legislative, non rientra, invece, tra le cause di non punibilità, salvo il caso in cui l'errore sia dovuto a condizioni obiettive di incertezza³³.

³⁰ Cassazione, Sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3098.

³¹ Cassazione, Sez. V, 7 febbraio 2018, n. 2912; Cass., Sez. V, 17 marzo 2017, n. 6930; Cass., Sez. V, 14 marzo 2014, n. 5965, Cassazione, Sez. V, 10 marzo 2017, n. 6223.

³² Riportate da AA.VV., *"Le sanzioni tributarie non penali"*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, p. 14.

³³ AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1565.

Non sono punibili neanche le rilevazioni contabili eseguite secondo corretti criteri e nel rispetto della continuità dei valori di bilancio³⁴. Devono sussistere entrambe queste condizioni, affinché sia possibile la non applicazione della sanzione.

Anche le valutazioni estimative sono considerate, molto frequentemente, non punibili, a condizione che sia rispettato quanto indicato al comma 1 dell'articolo³⁵;

- la violazione causata da incertezza obiettiva sul contenuto della norme di riferimento. L'onere probatorio, circa la sussistenza della condizione appena citata, ricade sul contribuente³⁶ e, solo in presenza di una domanda di quest'ultimo, il giudice può dichiarare non applicabili le sanzioni³⁷. La situazione di incertezza deve

³⁴ In questa casistica sembra del tutto scontata la non punibilità, quindi è necessario chiedersi a cosa serva l'indicazione di una fattispecie di tal tipo all'interno della norma. Come precisa RUSSO P., in *"Manuale di diritto tributario. Parte generale"*, Giuffrè Editore, Milano, 2007, p. 422, il significato è da ricavarsi dalla circolare del Ministero, esplicativa del decreto legislativo n. 472 del 1997, che illustra la non sanzionabilità delle infrazioni concernenti la non osservanza della competenza temporale. Infatti, se vengono imputati erroneamente costi o ricavi in un esercizio anziché in un altro, qualora siano applicati corretti principi contabili e sussista la continuità dei valori di bilancio, la violazione non è punibile.

³⁵ Come prosegue il comma 1 dell'articolo 6 del D.lgs. 472/97, "in ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento." Com'è scritto in AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1566, la locuzione "in ogni caso" sta ad indicare che esse non sono punibili, anche quando le stime non siano state eseguite con corretti criteri di valutazione. L'unica condizione da rispettare è quella del limite del cinque per cento.

³⁶ Cassazione, 21 febbraio 2014, sentenza n. 4154. Nello stesso senso, si ricordano le seguenti sentenze, più recenti: Cassazione, 14 dicembre 2018, n. 32436; Cassazione, 12 febbraio 2019, n. 4047; Cassazione, 11 aprile 2019, n. 10126; Cassazione, 23 gennaio 2020, n. 1476; Cassazione, 19 ottobre 2020, n. 22689. La sentenza della Corte di Cassazione n. 22689 richiama, per quanto riguarda l'onere della prova, le sentenze della Cassazione numeri 29368 del 7 dicembre 2017, citata anche dalla sentenza n. 32436 del 14 dicembre 2018, indicata qualche riga sopra, e la sentenza n. 440 del 14 gennaio 2015.

³⁷ Tra le altre, si ricordano: Cassazione, 24 febbraio 2017, sentenza n. 4787 e Cassazione, 9 luglio 2019, ordinanza n. 18388.

Anche la sentenza n. 1538 Cassazione, 20 gennaio 2017, esaminata da PENNESI L. in *"Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie"* contenuto nella rivista "Diritto e pratica tributaria", anno 2019, fascicolo 1, pp. 417-441, conferma che la presenza della buona fede da parte del contribuente, convinto di agire in conformità alle norme, e la mancata intenzione di questo di pregiudicare gli interessi del Fisco, non sono sufficienti ad inquadrare la situazione nella casistica della non punibilità, descritta dall'articolo 10, comma 3 della legge numero 212 del 2000. E' richiesta, infatti, ai fini della inapplicabilità delle sanzioni, un'incertezza di tipo obiettivo, così come, in ambito penale è previsto l'errore obiettivo

scusabile, ex articolo 5 del codice penale. Soggettive difficoltà, circa l'interpretazione delle leggi, non sono rilevanti nel contesto esaminato, come rinvenibile dalle seguenti sentenze: Cassazione, sez. 6 n. 24588 del 2015 e Cassazione, sez. trib. n. 13076 del 2015.

La totale indifferenza del legislatore nei confronti di psicologia e soggettività del contribuente è giustificata, in questo caso, dal fatto che l'interesse dello Stato all'ottenimento del gettito necessario al funzionamento della "cosa pubblica" riveste un ruolo preminente e superiore rispetto alle motivazioni individuali, le quali, talvolta, possono contrastare con i criteri di capacità contributiva, di cui all'articolo 53 Costituzione, di osservanza della legge (articoli 23 e 54 della Costituzione) e con i principi di solidarietà e collaborazione tra Fisco e cittadini. Sempre in materia tributaria, l'articolo numero 10 della Legge del 27 luglio 2000, numero 212, che si basa sugli articoli 2 e 97 della Carta Costituzionale, ed è rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", recita, come modificato dal decreto-legge numero 106 del 17/06/2005:

"1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

Come si può notare, l'articolo tratta della buona fede, declinata sotto vari punti di vista: il primo comma la analizza come criterio generale, su cui basare i rapporti tra cittadini e Fisco; il secondo tratta del cosiddetto "legittimo affidamento del contribuente", mentre l'ultimo è quello che riguarda l'obiettiva incertezza, oggetto della presente disamina, nonché di copiose interpretazioni giurisprudenziali, che l'hanno individuata nelle seguenti circostanze: "I) oscurità, ambiguità, equivocità, contraddittorietà della norma di legge; II) orientamenti giurisprudenziali contrastanti; III) mancanza di prassi e/o interpretazione amministrativa; IV) mancanza di precedenti giurisprudenziali; V) contrasto tra prassi amministrativa ed orientamenti giurisprudenziali". Tutte queste fattispecie sono elencate da PENNESI L., in *"Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie"*, rivista "Diritto e pratica tributaria", anno 2019, fascicolo 1, pagina 431, che richiama varie sentenze, tra le quali: Cass., sez. V, 8 marzo 2000, n. 2604; 23 agosto 2001, n. 11233; 3 ottobre 2006, n. 21328; 7 luglio 2006, n. 15552; 20 dicembre 2006, n. 27257; 5 settembre 2006, n. 19115; 12 luglio 2007, n. 18039; 28 novembre 2007, n. 24670; 13 dicembre 2007, n. 26141; 19 ottobre 2012, n. 17985; 23 marzo 2012, n. 4683; 31 gennaio 2013, n. 2339; 27 maggio 2017, n. 11880; 12 febbraio 2014, n. 3113; 9 gennaio 2014, n. 208; 24 giugno 2015, n. 13076.

essere oggettiva e può derivare, ad esempio: “dalla rapida sovrapposizione di fonti normative; dall’intervento di norme di interpretazione autentica; dall’accavallarsi di pronunce giurisprudenziali contrastanti; da cambi di orientamento da parte della pubblica amministrazione”³⁸. La non punibilità non opera in caso di “soggettiva ignoranza” o “soggettiva difficoltà di comprensione” delle norme tributarie³⁹;

La cosiddetta “buona fede soggettiva” non rileva in questo contesto. Infatti, il contribuente che non abbia adempiuto all’obbligazione tributaria, nonostante avesse gli strumenti per farlo e si sia dimostrato, quindi, negligente, imprudente o imperito, ad esempio non informandosi correttamente, non configura una fattispecie di intenzione di agire secondo la legge, bensì la casistica di errore di diritto, che giustifica l’applicazione di sanzioni. Inoltre, le norme tributarie ancorano l’individuazione dell’incertezza alla sussistenza di elementi certi perché analisi di tipo psicologico risulterebbero molto complesse e contestabili, facendo vacillare la certezza del diritto. In caso contrario, essendo la valutazione delle intenzioni molto difficile, potrebbero beneficiare della scusante, non venendo sottoposti a sanzioni, anche evasori ed elusori. Per ulteriori approfondimenti circa il tema della buona fede in ambito tributario, si rinvia al volume di TRIVELLIN M., *“Il principio di buona fede nel rapporto tributario”*, collana diretta da FANTOZZI A. e FALSITTA G., Giuffrè Editore, Milano, 2009, che affronta, oltre ad altri, gli argomenti esposti nella presente nota, ossia il collegamento della buona fede con alcuni principi costituzionali, l’analisi dell’articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, le conseguenze dell’adozione del principio del legittimo affidamento per il contribuente e per l’Amministrazione Finanziaria e il dovere di correttezza dei contribuenti finalizzato ad evitare abuso del diritto ed elusione. Si segnala, in particolare, che lo scopo dello studio condotto, il quale ha permesso la stesura dell’elaborato citato qualche riga sopra, è stato quello di ricercare il ruolo del dovere di buona fede oggettiva all’interno del diritto tributario. E’ stato individuato nell’articolo 97 della Costituzione una “clausola generale”, che rinvia ad una serie di doveri di comportamento, come l’informazione ed il confronto tra le parti, previsti anche dal principio di buona fede, da intendersi come dovere di correttezza. Così in TRIVELLIN M., *“Il principio di buona fede nel rapporto tributario”*, collana diretta da FANTOZZI A. e FALSITTA G., Giuffrè Editore, Milano, 2009, p. 345.

³⁸ Così in BEGHIN M., *“Diritto tributario. Per l’università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche”*, Cedam, Padova, 2013, pagg. 405 e 406. Altri esempi sono ricavabili dalle seguenti sentenze: Cassazione, 23 marzo 2012, n. 4683 e n. 4685; Cass. 29 luglio 2014, n. 17250; Cass., 9 febbraio 2018, n. 3194.

³⁹ Cassazione, 21 febbraio 2014, n. 4154; Cassazione 28 maggio 2007, n. 12442.

Il tema è trattato anche in GIOVANNINI A., *“Errore e sanzioni amministrative tributarie: la buona fede oggettiva esclude la pena”*, in *“Rivista di giurisprudenza tributaria”*, 1999, fascicolo n. 7, p. 616 e ss., che rimarca la differenza tra l’ignoranza inevitabile e le obiettive condizioni di incertezza. Infatti, anche se l’autore della violazione conoscesse il contenuto della norma e prevedesse il risultato delle sue azioni illecite, in caso di incertezza e non chiaro contenuto di una data legge, non potrebbe applicarsi alcuna sanzione.

- l'obiettiva incertezza dovuta ad indeterminatezza delle richieste di informazioni o di modelli, indicati o forniti, per adempiere alle obbligazioni dichiarative e tributarie. I rapporti tra contribuente ed Agenzia delle Entrate si basano su collaborazione e buona fede⁴⁰, quindi è incentivata la rimozione di ostacoli al corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, derivanti da difetti nelle indicazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria. In questo caso, come in quello indicato al punto precedente, il contribuente si trova in una situazione di difficoltà per causa a lui non imputabile e quindi non è perseguibile;
- il mancato pagamento del tributo sia dipeso da fatto attribuibile "esclusivamente a terzi" e "denunciato all'autorità giudiziaria". Quando il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta dimostrano ciò, essi godono della non punibilità, quindi non vengono applicate ad essi le sanzioni amministrative, mentre rimangono a loro carico l'omessa imposta e gli interessi⁴¹. Un caso peculiare è quello che si verifica quando l'infrazione dipenda da un comportamento penalmente rilevante, posto in essere da un professionista, ossia da un "soggetto qualificato", nell'adempimento del suo mandato. Al verificarsi di ciò, contribuente e sostituto possono godere della sospensione della riscossione, in attesa della definitività del giudizio⁴²;

Il riscontro della causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 2 del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997 può condurre a considerazioni circa l'elemento soggettivo. Più specificamente, il fatto che la legge non sia chiara, può far intendere che il comportamento del soggetto sia stato caratterizzato da assenza di colpa. Questa, tuttavia, è una considerazione automatica ed ex post rispetto alla rilevazione delle obbiettive condizioni di incertezza.

Riassumendo, con le parole di Alessandro Giovannini, rinvenibili a pagina 617 dell'articolo sopracitato, "lo Stato, rinunciando all'applicazione della pena, reagisce al "frutto bacato" prodotto da uno dei suoi alberi sanzionando, per così dire, se stesso, al di là della verifica puntuale e rigorosa dell'ignoranza inevitabile e della mancanza di negligenza, imprudenza o imperizia, secondo le regole generali del D.Lgs. n. 472/1997".

⁴⁰ AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1566 richiama il cosiddetto "Statuto del contribuente", art. 10, Legge 212/2000.

⁴¹ Cassazione Ord. 21 luglio 2017, n. 18086; Cass. 30 maggio 2012, n. 8630.

⁴² Se il giudizio si conclude con la condanna definitiva del professionista, l'ufficio provvederà ad irrogare le sanzioni a carico di quest'ultimo, annullandole in capo al contribuente. Viceversa, in caso di assoluzione del cosiddetto soggetto qualificato. In caso di estinzione del giudizio penale (provvedimento definitivo di non doversi procedere per motivi legati al processo o estinzione del reato ex art. 529 c.p.p.), se il contribuente fornisce prova di aver dato vita ad azione civile nei confronti del professionista, la sospensione delle sanzioni resta in vigore. Se il processo civile si concluderà con la condanna definitiva del

- “l’ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile”. Si parla di errore inevitabile quando, da un certo atteggiamento positivo dell’Amministrazione nei confronti di una condotta e da un “complessivo pacifico orientamento giurisprudenziale”, il contribuente abbia dedotto di aver interpretato correttamente le norme e, quindi, di aver tenuto una condotta lecita⁴³;
- la “forza maggiore”⁴⁴, che ha determinato la commissione dell’illecito. Questa, secondo la giurisprudenza, sussisterebbe in presenza dei caratteri di eccezionalità, imprevedibilità ed inevitabilità, quest’ultima da configurarsi nel senso di non aver potuto evitare le conseguenze, nonostante “l’adozione di tutte le precauzioni del caso”⁴⁵. Rientrano in questa fattispecie, per esempio, eventi catastrofici (come alluvioni, terremoti) o una rapina, che privino un’azienda della liquidità necessaria ad effettuare il pagamento tributario⁴⁶;
- le violazioni che “non arrecano pregiudizio” alle attività di controllo ed, inoltre, non hanno alcuna incidenza sull’identificazione e quantificazione della base imponibile, dell’imposta e sul pagamento del tributo, chiamate “meramente formali”⁴⁷. La prima

professionista, le sanzioni saranno a carico di quest’ultimo. Così è illustrato nei tre casi presentati in AA.VV., *“Fisco 2020”*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1567.

⁴³ AA.VV., *“Fisco 2020”*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1567. Si vedano le sentenze della Corte Costituzionale, n. 364/1988 e della Cassazione penale, n. 8154/1994.

⁴⁴ E’ in discussione l’invocazione di questa causa di non punibilità nell’attuale situazione pandemica da Covid-19.

⁴⁵ AA.VV., *“Fisco 2020”*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1567, che richiama le sentenze della Corte di Cassazione 22 settembre 2017, n. 22153; e CGCE 15 dicembre 1994, n. C-195/91 punto 31.

⁴⁶ Così in BEGHIN M., *“Diritto tributario. Per l’università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche”*, Cedam, Padova, 2013, pp. 405 e 406.

⁴⁷ Le violazioni “meramente formali” devono rispondere ad entrambe le caratteristiche indicate (circolare 3 agosto 2001, n. 77/E e art. 10, c. 3, Legge n. 212/2000) e sono più frequentemente riscontrabili in caso di sanzioni amministrative previste in misura fissa.

Violazioni non meramente formali e quindi punibili, rinvenibili nella circolare del 3 agosto 2001, n. 77/E, a pag. 6 sono:

-mancata presentazione, nei termini previsti per legge, di atti o dichiarazioni che sono, per definizione, soggetti a controllo (esempi sono la non presentazione della dichiarazione dei redditi o del sostituto d’imposta o della dichiarazione IVA, da parte di chi esegue solo operazioni per cui non sono dovute imposte sul reddito, IVA o sono state interamente versate ritenute ed eventuali sanzioni e interessi).

condizione deve essere indagata nel concreto, a posteriori, allorché alcune infrazioni, potenzialmente generatrici di sanzioni, potrebbero risultare non punibili⁴⁸.

1.1.4 Criteri di determinazione della sanzione

L'articolo 7 indica vari criteri, a cui fare riferimento per l'applicazione in concreto della sanzione.

In caso di sanzione prevista in misura variabile rilevano, infatti, la gravità dell'infrazione, determinata anche con riguardo al comportamento del trasgressore; l'attività da lui posta in essere per cancellare o ridurre delle conseguenze. Inoltre, è importante avere riguardo "alla sua personalità", in cui rientrano anche i suoi pregressi fiscali; e "alle condizioni economiche e sociali"⁴⁹.

-non rispetto delle obbligazioni dovute, quando il controllo è già iniziato ed è, quindi evidente, l'ostacolo a tale attività (come in caso di mancato adempimento dell'invito a comparire o non restituzione, o consegna oltre i termini, di un questionario);

-la mancata tenuta delle scritture contabili;

-il rifiuto di presentare la documentazione richiesta per controlli e verifiche.

Nel caso peculiare di pagamento in ritardo causato dalla banca delegataria, oggetto della pronuncia numero 137 della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce dell'8 luglio 2002, ed esaminato da D'AGOSTINO G., in *"La non sanzionabilità del ritardato pagamento dell'imposta causato dalla banca delegataria"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 2003, fascicolo n. 5, pp. 1226-1232, il contribuente non è considerato colpevole, in quanto l'inadempimento nei termini di legge non è dovuto a dolo o colpa ad egli ascrivibili, bensì ad un difetto organizzativo dell'istituto di credito, che, nonostante l'ordine di addebito ricevuto da parte del contribuente entro la scadenza, ha provveduto al versamento nei giorni successivi. In particolare, la non punibilità è prevista se la banca provvede all'accreditamento all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro cinque giorni dal termine di versamento. Inoltre, nella situazione specifica esaminata, si ritiene non contestabile al contribuente il mancato ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, in quanto il soggetto è venuto a conoscenza del ritardato adempimento solamente in occasione del ricevimento della cartella di pagamento.

⁴⁸ E' questo, ad esempio, il caso riportato da AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1568, ovvero sia quello di irregolarità dichiarative formali, che in prima analisi potrebbero sembrare idonee ad ostacolare l'azione di controllo dell'Amministrazione Finanziaria, ma, a posteriori potrebbero non aver inciso sullo svolgimento dell'attività da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche per merito dell'eventuale regolarizzazione nel frattempo intervenuta, come indicato nella circolare del 3 agosto 2001, n. 77/E, p. 6.

⁴⁹ Articolo 7, comma 1 e 2, del D.Lgs. 472/97.

I commi 3 e 4 del medesimo articolo trattano delle diverse modulazioni nell'applicazione della sanzione⁵⁰. In particolare, si occupano, rispettivamente, del caso di recidiva e della sproporzione tra sanzione e tributo⁵¹. Come rinvenibile dallo stesso comma 3, in nota, la recidiva non è compatibile con il ravvedimento operoso ex art. 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Ciò in quanto, nell'ipotesi di applicazione di questo istituto premiale, è necessario procedere a sanare ciascuna infrazione come a sé stante, attraverso il versamento di tributo, sanzione ed interessi. Così come non sono applicabili, alle violazioni sanate con ravvedimento, le previsioni favorevoli del cumulo giuridico, dall'altro lato, ossia quello delle misure peggiorative, le infrazioni regolarizzate spontaneamente non rilevano ai fini della configurazione della recidiva, che comporta l'aumento del 50% della sanzione applicabile.

Il comma 4 del medesimo articolo 7 del decreto legislativo 472 del 1997, che prevede la riduzione delle pene amministrative fino alla metà del minimo in caso di manifesta sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, risponde alla stessa logica del comma precedentemente esaminato, ovverosia quella di allineare la punizione alla gravità dell'illecito, valutabile in base ai criteri indicati al comma 1 dell'articolo 7. Fra questi, si segnala che, tra le attività poste in essere dal trasgressore per cancellare o ridurre le

⁵⁰ Comma 3 art. 7 D.Lgs. 472/97: "salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità". Comma 4 art. 7 D.Lgs. 472/97: "qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo".

⁵¹ Con il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 158, in attuazione dell'art. 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, si è inasprito il meccanismo della recidiva, che in alcuni casi non è stato lasciato più come mera facoltà a discrezione dell'Ufficio, ma applicato automaticamente, e si è ampliato il possibile ricorso alla riduzione alla metà delle sanzioni, non ancorandolo più solo alla sussistenza di circostanze "eccezionali". L'Amministrazione Finanziaria o il giudice, in caso di contenzioso, qualora rinvenivano ipotesi di manifesta sproporzione tra il tributo evaso e la sanzione, possono ridurre la sanzione applicabile alla metà del minimo edittale. Essendo la norma oggi in vigore più favorevole rispetto al passato, può essere applicata anche per i fatti successi antecedentemente alla sua entrata in vigore, a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo. Per le questioni oggetto della presente nota, si veda BERETTA G., "Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione", in *Rassegna Tributaria*, 2017, n. 1, p. 78 e ss.

conseguenze delle condotte illecite, rientra anche l'ipotesi in cui il reo si sia attivato volontariamente, con lo scopo di porre rimedio alle violazioni compiute⁵².

Proprio la previsione del meccanismo del ravvedimento operoso, al cui ricorso conseguono vantaggi in ambito amministrativo⁵³ e penale⁵⁴, risponde alla logica di modulare la sanzione, tenendo conto del tempo intercorso tra la violazione e la relativa regolarizzazione, e della volontarietà dimostrata dal trasgressore nel sanare l'illecito.

A parità di tributo evaso, il fatto che il trasgressore si avvalga del ravvedimento operoso viene valutato positivamente dal legislatore, rispetto alla situazione di chi, dopo aver compiuto un illecito, rimanga inerte, in attesa di un eventuale accertamento. Il ravvedimento può essere visto come una sorta di circostanza attenuante⁵⁵, che consente

⁵² Questa descrizione richiama il ravvedimento operoso.

⁵³ Consistente nella riduzione delle sanzioni amministrative.

⁵⁴ I vantaggi amministrativi e penali conseguenti al ravvedimento operoso verranno approfonditi nei capitoli successivi.

⁵⁵ Come indicato da TOPPAN A., TOSI L., in *"Lineamenti di diritto penale dell'impresa"*, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 18 e ss., le circostanze del reato sono "elementi accessori del reato, non richiesti per la sussistenza dello stesso, che, se presenti, incidono sulla gravità dello stesso, essendo in tal caso previsti dalla legge aggravamenti o riduzioni della pena (da qui la distinzione tra circostanze aggravanti ed attenuanti)". Le circostanze possono essere comuni (artt. 61 e 62 codice penale e artt. 112 e 114 codice penale) o speciali, in questo caso relative a specifici reati. Il tema verrà descritto più dettagliatamente nell'ultimo capitolo del presente elaborato. Come si evince da diverse sentenze, tra le quali quella della Cassazione penale del 9 maggio 2017, n. 22599; della Corte d'Appello di Perugia del 28 ottobre 2019 e della Corte d'Appello di Lecce, del 31 ottobre 2020, attraverso la concessione o meno di attenuanti, il giudice adegua la pena concreta alla gravità effettiva dell'illecito e alla personalità del reo. Ciò premesso, ritenendo possibile paragonare lo strumento del ravvedimento operoso, ex art. 13 del D.Lgs. 472 del 1997, ad una circostanza attenuante (prevista in ambito penale) e, dato che quest'ultima rende meno grave il reato, si può dire che, attraverso la previsione del ravvedimento operoso, nell'ambito del diritto tributario amministrativo, il legislatore possa prevedere un trattamento sanzionatorio favorevole rispetto a quello ordinariamente previsto, a fronte di un comportamento divenuto meno grave, e quindi può modulare la sanzione. La gravità dell'illecito non è qui da intendere in senso stretto cioè riferendosi solamente alla violazione in sé, ma facendo riferimento anche alle "condotte post factum improntate alla resipiscenza, già note nel nostro sistema penale e dogmaticamente classificate tra le c.d. cause sopravvenute di non punibilità". Così BELLAGAMBA F., in *"Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche"*, in *"Diritto Penale e Processo"*, 2016, n. 2, p. 242 e ss., che ricorda anche la valenza del ravvedimento operoso in ambito penale, argomento che verrà trattato nel seguito. Qui ci si limita a riportare una citazione, rinvenibile a pagina 242 dello scritto di BELLAGAMBA F., appena ricordato: "nella prospettiva di un temperamento tra premialità, da un lato,

di ridurre le sanzioni rispetto a quelle ordinariamente previste, e può inquadrarsi tra gli strumenti per la modulazione delle pene amministrative. Mentre il comma 4 dell'articolo 7 del d.lgs. 472 del 1997 mira ad evitare la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, l'articolo 13, del medesimo decreto, ha introdotto una giustificata differenziazione per quanto riguarda il trattamento sanzionatorio di chi si avvale del ravvedimento operoso, rispetto a chi non vi ricorre. Si può dire, quindi, che entrambi gli articoli assolvano alla stessa funzione, di voler allineare la misura della risposta sanzionatoria all'entità o gravità dell'infrazione, anche se si soffermano su aspetti diversi, cioè sull'entità del tributo evaso, nel primo caso, e sulle azioni spontanee del trasgressore per sanare l'illecito, nel secondo.

Il comma 4 bis dell'articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997 sancisce che, a meno che sia stabilito in modo diverso da singole leggi, la sanzione è ridotta del cinquanta per cento, nel caso in cui una denuncia o una dichiarazione sia presentata entro il termine di trenta giorni dalla scadenza. "Si tratta di una norma di chiusura, che tratta una particolare forma di ravvedimento"⁵⁶. Il comma in esame esordisce con la precisazione "salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento" e questo sta a significare che, quanto stabilito nelle righe successive, trova applicazione solo in seconda battuta, dopo aver avuto riguardo alle previsioni delle singole norme. Concretamente, se altre disposizioni nulla precisano circa l'abbattimento delle sanzioni in caso di presentazione della dichiarazione entro trenta giorni dalla scadenza, trova applicazione il comma 4 bis dell'articolo 7 del D.lgs. 472 del 1997 e questo permette di "chiudere" il sistema e prevenire potenziali vuoti normativi.

Avendo riguardo al ravvedimento operoso, ex articolo 13 del medesimo decreto, essendo stabilita, al comma 1, lettera C, la riduzione ad un decimo del minimo della

ed esigenze specialpreventive, dall'altro, il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 introduce nel sistema penale tributario, calibrandole sulla gravità dei reati a cui si riferiscono, nuove ipotesi di cause sopravvenute di non punibilità, tra le quali spicca il ravvedimento operoso, inteso, in un'accezione intrapenalistica, quale atto di vera e propria resipiscenza".

⁵⁶ Cit. BERETTA G., *"Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione"*, in *Rassegna Tributaria*, 2017, n. 1, p. 79. L'autore aggiunge anche che la previsione in esame (comma 4 bis dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 472/1997), deve essere esaminata congiuntamente all'articolo 13, comma 1 lettera c) dello stesso decreto, in materia di ravvedimento operoso per presentazione della dichiarazione omessa entro novanta giorni dal termine o della dichiarazione IVA entro trenta giorni.

sanzione prevista per l'omissione della dichiarazione, se questa viene presentata entro novanta giorni, o sempre ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa dichiarazione IVA, in caso di trasmissione di quest'ultima con un ritardo non superiore a trenta giorni, questa disposizione, tra l'altro più favorevole, prevale sul disposto dell'articolo 7, comma 4 bis.

Le tematiche, emerse con l'analisi dei diversi commi dell'articolo 7, confluiscono nel cosiddetto principio di proporzionalità, grazie al quale la sanzione viene graduata in base alla gravità dell'infrazione: in tal modo, rispetto al passato, non sussiste più la parificazione tra ritardato e omesso versamento, addivenendo ad un trattamento più giusto dei diversi illeciti e si evita che situazioni differenti vengano trattate allo stesso modo⁵⁷.

Più precisamente, l'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 stabilisce che la sanzione ordinaria, pari al 30%, sia ridotta alla metà per i versamenti effettuati entro novanta giorni dalla scadenza originaria. Se i pagamenti vengono eseguiti entro quindici giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta di un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo, oltre a quanto previsto in tema di ravvedimento operoso⁵⁸. Il secondo comma del medesimo articolo precisa che la sanzione, così determinata, si applica nei casi di controlli effettuati ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica numero 600 del 29 settembre 1973 e dell'articolo 54 bis del decreto 633 del 26 ottobre 1972. Resta sottinteso che tale meccanismo non è applicabile per i tributi iscritti a ruolo.

Con l'articolo 23, comma 31, Decreto legge. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 e con l'articolo 11, comma 3-bis, del decreto legge. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44, che hanno apportato modifiche al citato articolo 13 del decreto legislativo 471 del 1997, il legislatore ha quindi introdotto dei temperamenti nella previsione delle

⁵⁷ SALVATI A., *"Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria"*, in *"Rassegna Tributaria"*, 2013, n. 3, p. 572 e ss.

⁵⁸ DELLA RAGIONE L., *"La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario"*, in *"Studium Iuris"*, 2016, fascicolo n. 4, p. 430 e ss.

sanzioni, in ragione alla brevità nel ritardo dell'adempimento, estendendoli alla generalità dei tributi⁵⁹.

Il principio di proporzionalità non è espressamente previsto nel nostro ordinamento, ma si può considerare contenuto in quelli di uguaglianza e ragionevolezza, di cui all'articolo 3⁶⁰ della Costituzione e come funzionale alla rieducazione del reo, ai sensi dell'articolo 27, sempre della Carta Costituzionale⁶¹. Mentre il criterio in esame è sicuramente centrale nell'ambito penale, per quanto concerne le sanzioni amministrative sembra, in alcuni casi, passare in secondo piano rispetto all'interesse primario dello Stato alla riscossione di imposte e tributi. La sua importanza è, tuttavia, rimarcata, dato che il suo contenuto è implicitamente rinvenibile in varie previsioni: dalle cause di non punibilità, al favor rei, dalla non sanzionabilità delle violazioni meramente formali, ex articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, ai criteri per l'applicazione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 472 del 1997, trattato all'inizio di questo paragrafo⁶².

1.1.5 Concorso di persone e autore mediato

Particolare attenzione è riposta, dalla legge, nell'individuazione dei soggetti che rispondono delle violazioni. Ai requisiti già citati, previsti nell'articolo 4, cioè quelli della capacità di intendere e di volere, ascrivibili alle persone fisiche, si affiancano altre indicazioni. In particolare, affinché si verifichi il concorso di persone, trattato nell'articolo 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e derivato dal sistema penale⁶³, è necessario, oltre all'elemento psicologico, appena ricordato, che ci sia una pluralità di

⁵⁹ SALVATI A., *"Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria"*, in *"Rassegna Tributaria"*, 2013, n. 3, p. 572 e ss.

⁶⁰ Previsto come limite alla discrezionalità del legislatore nella determinazione della sanzione penale.

⁶¹ Si ricorda la sentenza n. 409/1989, che recita: "il principio di uguaglianza, di cui all'art. 3, primo comma, Cost., esige che la pena sia proporzionata al disvalore del fatto illecito commesso, in modo che il sistema sanzionatorio adempia nel contempo alla funzione di difesa sociale ed a quella di tutela delle posizioni individuali; le valutazioni all'uopo necessarie rientrano nell'ambito del potere discrezionale del legislatore, il cui esercizio può essere censurato, sotto il profilo della legittimità costituzionale, soltanto nei casi in cui non sia stato rispettato il limite della ragionevolezza". Grazie a queste righe, si può individuare il valore riconosciuto da parte della Corte Costituzionale al criterio della proporzionalità, da individuare come implicito nell'articolo 3 della Costituzione.

⁶² SALVATI A., *"Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria"*, in *"Rassegna Tributaria"*, 2013, n. 3, p. 572 e ss.

⁶³ Si rifà al principio contenuto nell'articolo 110 del codice penale.

agenti , i quali contribuiscano alla realizzazione della violazione⁶⁴. In tal caso, ciascun soggetto è sottoposto alla sanzione prevista. Ogni concorrente, per essere perseguito, deve aver partecipato effettivamente, con il proprio “contributo causale” alla realizzazione della violazione⁶⁵. Non è richiesto che il correo abbia posto in essere un intero reato, ma basta una “frazione” di esso⁶⁶.

Nella situazione peculiare di omissione di un comportamento, cui sono tenuti più soggetti, “in solido”, com’è scritto nella norma, è prevista una sola sanzione⁶⁷. Il versamento effettuato da uno dei co-obbligati, libera tutti gli altri dall’onere. Chi ha eseguito l’intero pagamento potrà, poi, rivalersi sugli altri, richiedendo che essi gli corrispondano la quota di sanzione di loro competenza.

Per quanto concerne le infrazioni commesse da persone giuridiche, la responsabilità è esclusivamente di queste ultime⁶⁸. Il concorso è possibile nei soli casi in cui sia coinvolto un soggetto esterno, come nel caso di un consulente, il quale, insieme al contribuente può essere chiamato a rispondere per dichiarazione infedele⁶⁹. Non possono, invece, applicarsi le norme sul concorso con una persona fisica “interna” alla società, come, ad esempio, con l’amministratore di fatto⁷⁰.

L’articolo 7 del decreto legge n. 269 del 2003, infatti, è successivo rispetto all’articolo 9 del decreto legislativo n. 472 del 1997, e prevede che si possano applicare le disposizioni di quest’ultimo, solo in quanto compatibili⁷¹.

L’articolo 7 del decreto legge n. 269 del 2003 disciplina le situazioni in cui la persona fisica autrice della violazione abbia agito a beneficio della società o dell’ente dotato di

⁶⁴ Ministero delle Finanze,, circ. 10 luglio 1998, n. 180/E.

⁶⁵ Spesso, in ambito tributario si assiste ad un contributo di natura psichica, di convincimento nel compiere l’illecito. Non è necessario un contributo di tipo materiale per configurare il concorso.

⁶⁶ Ministero delle Finanze, circ. 10 luglio 1998, n. 180/E, p. 14.

⁶⁷ Quando si assiste ad un comportamento omissivo, come ad esempio la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per una società di persone, per la quale l’obbligo è in capo agli amministratori, si applica un’unica sanzione e i soggetti sono obbligati in solido. Si applica, quindi, un temperamento rispetto al caso di un’azione che provoca l’infrazione. Si vedano a riguardo AA.VV., “*Le sanzioni tributarie non penali*”, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, p. 16 e ss.

⁶⁸ Decreto Legge n. 269/2003, art. 7.

⁶⁹ Circolare 25 settembre 2017, n. 23/E, risp. 5.3

⁷⁰ Cassazione, 25 ottobre 2017, n. 25284, AA.VV., “*Fisco 2020*”, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1563.

⁷¹ Art. 7, comma 3, D.L. 30 settembre 2003, n. 269; Cassazione, 25 ottobre 2017, n. 25284.

personalità giuridica e ci sia, quindi, una netta distinzione tra i due attori⁷². In tal caso, viene meno la cosiddetta personalizzazione della sanzione e la pena amministrativa trova applicazione nei confronti della sola persona giuridica. Questa regola non vale qualora la persona giuridica sia una mera costruzione fittizia, interposta alla persona fisica al solo scopo di mascherare l'illecito, compiuto da quest'ultima nel suo personale interesse. Al verificarsi di detta ipotesi, la sanzione torna ad applicarsi alla persona fisica⁷³.

Altra fattispecie è quella del cosiddetto autore mediato, trattata nell'articolo 10 Se, infatti, qualcuno si serve di una persona priva, anche momentaneamente, della capacità di intendere e di volere, utilizzando minacce o violenza o inducendola in errore incolpevole, e le fa infrangere la legge, ne risponde al posto del soggetto che ha materialmente compiuto l'illecito⁷⁴.

1.1.6 Concorso di violazioni e continuazione⁷⁵

Il tema è trattato dall'articolo 12 del D.lgs. 472 del 18 dicembre 1997.

Quando si è in presenza di un concorso di violazioni, si applica la sanzione prevista per l'infrazione più grave, opportunamente adeguata, anziché la somma delle sanzioni previste per ciascuno degli illeciti commessi, qualora questo risulti più favorevole per il reo. In caso di un'unica sanzione, siamo di fronte al cosiddetto "cumulo giuridico", mentre, nell'altra situazione, si parla di "cumulo materiale". Il cumulo giuridico si attua, se conveniente, nelle ipotesi di:

- concorso formale, che può essere sia omogeneo che eterogeneo;
- concorso materiale, solo se, con una pluralità di comportamenti, si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione⁷⁶;

⁷² Cfr. Cassazione, 7 novembre 2018, n. 28331 e Cassazione, 8 marzo 2017, n. 5924, che richiama la sentenza della Cassazione del 28 agosto 2013, n. 19716.

⁷³ Cassazione, 13 luglio 2020, n. 14875, che richiama, in questo senso, tra le altre, le sentenze della Corte di Cassazione, nn. 12334 e 12335 del 9 maggio 2019.

⁷⁴ Questa disposizione sembra trovare applicazione in casi limitati, tra cui, come ricorda RUSSO P., in *"Manuale di diritto tributario. Parte generale"*, Giuffrè Editore, Milano, 2007, p. 426, il caso del consulente. Ricordiamo, tuttavia, che in base all'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 472 del 1997, "le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave".

⁷⁵ Il contenuto di questo sottoparagrafo è tratto da AA.VV. *"Il Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, pp. da 1557 a 1560.

- continuazione.

Quando interviene la constatazione⁷⁷ della violazione, si interrompono sia il concorso che la continuazione delle infrazioni⁷⁸.

Nel comma 1 dell'articolo 12 del D.lgs 472/97 sono trattati i primi due punti dell'elenco appena esposto. La sanzione base prevista, in questi casi, è quella stabilita per l'illecito più grave, che va incrementata da un quarto al doppio.

Il concorso formale ricorre quando un medesimo soggetto, con una sola azione od omissione, pone in essere una pluralità di violazioni⁷⁹.

Quello materiale, invece, si verifica quando più infrazioni sono provocate da molteplici azioni od omissioni⁸⁰.

⁷⁶ Esempio tratto da AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1557: "emissione di fatture senza indicazione del codice fiscale".

⁷⁷ Come fa notare GIOVANNINI A., in *"Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 1999, parte I, p. 159 e ss., nell'articolo di legge si parla di "constatazione", mentre nella versione originaria della norma si faceva riferimento alla "contestazione". Ciò si traduce, in pratica, nell'esempio, presente sempre nel medesimo scritto di Giovanni A., a p. 160 e che qui si riporta, citandolo: "se sono state commesse più violazioni di una medesima disposizione anche in tempi diversi e l'ufficio contesta oggi (10 luglio 1998) una violazione relativa al 1995, senza che essa sia stata previamente constatata, il concorso opera anche rispetto a tutte quelle compiute negli anni successivi e fino alla data di notificazione dell'atto di contestazione, ossia fino al 10 luglio 1998. E il discorso vale, per identica ragione, se la contestazione effettuata dal singolo ufficio o relativa ad una singola annualità si fonda su un atto di constatazione che abbraccia più tributi e più periodi d'imposta. In questo caso, l'art. 12 troverà applicazione in relazione alle violazioni, riunibili nel vincolo della progressione, commesse fino alla data di consegna o spedizione dell'atto di constatazione, concernenti tutti i tributi e tutte le annualità". Venendo alle definizioni ricavate da COPPA D., *"Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative"*, in *"Rassegna Tributaria"*, 2016, n. 4, p. 1023 e ss.: la constatazione "costituisce espressione di un'attività di indagine e conoscitiva", mentre la contestazione "rappresenta la fase finale del procedimento attraverso il quale vengono esercitati i poteri sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria".

⁷⁸ Art. 12, comma 6, del D.lgs. 472 del 18 dicembre 1997.

⁷⁹ Esempi, ricavati da AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1557:

"concorso formale omogeneo: mancata presa in carico di un bollettario di ricevute fiscali;

concorso formale eterogeneo: mancata presentazione della dichiarazione unica (IVA e IRES); infedele dichiarazione di prezzo di una compravendita immobiliare (Registro, Ipotecaria, Catastale)".

⁸⁰ Esempi tratti da AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1557:

"concorso materiale omogeneo: mancata emissione di diverse fatture".

Il concorso, sia formale che materiale, è omogeneo, se le infrazioni sono tutte relative alla stessa disposizione. Si parla, invece, di concorso eterogeneo, se le violazioni riguardano diverse disposizioni di legge, anche relative a differenti tributi.

Le violazioni formali sono quelle che non hanno incidenza sulla determinazione della base imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo.

Quelle “meramente formali”, invece, non sono punibili, in quanto, oltre a non avere impatto sulla determinazione dell'imponibile, non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

Le violazioni sostanziali, se sussiste la progressione, rientrano nella categoria del concorso di violazioni e continuazione, ex articolo 12, comma 2, del D.lgs. 472/1997, altrimenti da esse derivano sanzioni distinte per ciascuna infrazione⁸¹. Si parla di continuazione quando più infrazioni, “nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione, anche periodica, del tributo”⁸². In tal caso, la sanzione prevista è la stessa stabilita dal comma 1 dell'articolo 12 del decreto legislativo trattato⁸³, ossia quella per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio.

Se le violazioni, in concorso o in continuazione, sono riferite a più tributi, la sanzione, riferita all'infrazione più grave, va aumentata di un quinto⁸⁴.

In caso di violazioni della stessa indole, commesse in periodi di imposta diversi, la sanzione da applicare è quella base aumentata da metà al triplo. Rientrano in questa casistica, quindi le infrazioni delle stesse disposizioni o di diverse, a condizione, in quest'ultimo caso, che siano presenti profili di sostanziale identità per quanto concerne la natura dei fatti, i motivi e le modalità d'azione che caratterizzano gli illeciti.

Nell'ipotesi di una progressione nel tempo di illeciti amministrativi, qualora l'Amministrazione Finanziaria si limiti ad individuare solo alcuni di essi, non determini la sanzione unica tenendo conto di tutte le infrazioni oppure si assista a “processi non

“concorso materiale eterogeneo: mancata emissione di fatture, mancata tenuta della contabilità, omessa dichiarazione”.

⁸¹ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E.

⁸² Art. 12, comma 2, D.lgs. 472/97, il quale dà una definizione molto diversa rispetto a quella penalistica, come ricorda FALSITTA G., in *“Corso istituzionale di diritto tributario”*, 7^a edizione, Wolters Kluwer - Cedam, Milano(MI), 2019, p. 318.

⁸³ Il comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs 472/1997 rimanda al comma 1 del medesimo articolo.

⁸⁴ Art. 12 comma 3 D.lgs. 472/1997.

riuniti” o svolti davanti a giudici diversi, la sanzione finale deve essere rideterminata tenendo conto di tutte le punizioni stabilite fino ad allora dai provvedimenti o sentenze precedenti, basati su singole violazioni⁸⁵.

L'omesso versamento di tributi riveste, poi, un ruolo particolare. Infatti, esso non si configura all'interno del perimetro delle violazioni continuate ex articolo 12, comma 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997, dato che la progressione deve avere ad oggetto infrazioni che possono incidere sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione di quanto dovuto⁸⁶. Alcune sentenze della Corte di Cassazione hanno stabilito, però, che può applicarsi la regola del cumulo giuridico anche in caso di omesso versamento degli acconti e dei saldi⁸⁷ e di mancati pagamenti plurimi di IVA derivanti da dichiarazioni di diversi esercizi fiscali⁸⁸. Sempre nell'ambito delle violazioni continuate, se il mancato versamento del tributo è frutto della non presentazione della dichiarazione, la sanzione

⁸⁵ Il giudice deve assolvere all'obbligo di rideterminare la sanzione complessiva, anche d'ufficio, fintanto che le precedenti sentenze non siano passate in giudicato. Così in AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p.1558. In tal senso, si vedano le seguenti sentenze: Cass, Sez. V, 19 aprile 2018, n. 9674 e Cass., Sez. V, 12 aprile 2017, n. 9501.

Si segnala, per quanto riguarda la progressione, il caso peculiare individuato dall'articolo 12, comma 8, del decreto legislativo 472/1997, che così recita: "nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni". In base a questo, potrebbe crearsi una disparità di trattamento tra coloro i quali abbiano ricevuto distinti provvedimenti di irrogazione e chi ne abbia ricevuto uno cumulativo, situazione che contrasta con il principio costituzionale di uguaglianza. Per ovviare a ciò è previsto che l'amministrazione finanziaria o l'ultimo giudice, nel determinare la sanzione "finale", debba tener conto dei precedenti provvedimenti o sentenze. Si vedano il comma 5, dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, così come modificato dall'articolo 2, comma 1 lett- A n. 2 del D.Lgs n. 99 del 30 marzo 2000 e PENNELLA N., *"L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali"*, Cedam, Padova, 2000, p. 424 e ss.

⁸⁶Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E; Cassazione, Sez. V, 15 novembre 2017 n. 27068; Cassazione, Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1540.

⁸⁷ Cassazione, Sez. V, 26 ottobre 2016, n. 21570.

⁸⁸ Cassazione, 16 maggio 2002 n. 7163 e Cassazione 8 marzo 2000, n. 2609.

per il mancato pagamento risulta essere assorbita in quella di dichiarazione infedele o omessa⁸⁹.

In caso di tributi di diversi enti, la sanzione unica si calcola “separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi”⁹⁰.

1.1.7 Morte dell'autore della violazione

L'articolo 8 del citato decreto legislativo stabilisce la non trasmissibilità della sanzione amministrativa agli eredi. Questo è dovuto al fatto che il nostro ordinamento è improntato ad un tipo di responsabilità di tipo personale, per cui non è previsto che il peso della punizione per un'infrazione, debba essere sostenuto da un soggetto non incriminato, ma legato al defunto solo da un vincolo di parentela o legale.

Le sanzioni tributarie, che, come già anticipato, svolgono funzione dissuasiva e punitiva, hanno senso solo se applicate al trasgressore e non agli eredi, a differenza degli interessi, i quali si trasmettono, avendo finalità risarcitoria a favore dello Stato⁹¹.

Anche l'articolo 11 del medesimo decreto, che tratta dei responsabili per la sanzione amministrativa, affronta, al comma 7, la casistica del decesso dell'autore dell'infrazione persona fisica. In tal caso, quando ciò avviene prima dell'intervento sulla definitività della sanzione, non si estingue la responsabilità solidale di chi ha tratto giovamento dalla violazione, a patto che il soggetto rappresentato non sia una persona giuridica⁹².

1.2 Cos'è e a cosa serve il ravvedimento operoso

Il quadro, fino a qui delineato, è quello riguardante le sanzioni amministrative “ordinarie”, irrogate dall'Amministrazione Finanziaria o, comunque, dall'ufficio o l'ente competente per il tributo cui le infrazioni sono riferite, a seguito di una procedura di accertamento⁹³. Nel caso in cui la contestazione di cui al punto precedente sfoci in un

⁸⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, par. 2.1.

⁹⁰ Art. 12, comma 4, del D.lgs. n. 472/97.

⁹¹ LUPI R., “*Diritto tributario. Parte generale*”, Giuffrè editore, Milano, 2000, p. 332 e ss.

⁹² AA.VV., “*Fisco 2020*”, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1563.

⁹³ Il decreto legislativo n. 472/1997 prevede due tipi di procedimento di irrogazione delle sanzioni:

-procedimento svincolato dall'accertamento (art. 16): in caso di sanzioni non collegati al tributo, si assiste, in primo luogo, alla notificazione, entro 90 giorni dal rinvenimento dell'infrazione, di un “atto di contestazione della violazione”, contenente l'indicazione dei fatti risultanti a carico del trasgressore, degli elementi di prova, delle leggi applicate e dei criteri e la loro entità, che si utilizzeranno per quantificare la

contenzioso, senza che si trovi un accordo tra le parti, si assiste all'intervento del giudice tributario, il quale ha il potere di decidere sulla legittimità o sull'entità della sanzione irrogata dall'Ufficio.

In linea con la tendenza di una crescente cooperazione tra Fisco e contribuenti, insieme ad iniziative quali la telematizzazione di procedure, la messa a disposizione di dati e dichiarazioni precompilate, le quali, se accettate toto, permettono al contribuente di evitare controlli, è stato previsto un meccanismo premiale, volto ad incoraggiare la sanatoria volontaria da parte dei contribuenti, i quali siano incorsi in errori od omissioni in relazione agli adempimenti tributari: si tratta del ravvedimento operoso.

Detto strumento non rispecchia un'ottica di mala fede e dura punizione nei confronti chi ha compiuto l'illecito, bensì parte dall'idea che egli sia predisposto a rimediare al suo errore, permettendogli la resipiscenza e, quindi, un atteggiamento collaborativo nei confronti del Fisco.

Il ravvedimento operoso, ai sensi dell'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472/97, è un istituto giuridico, che consiste in un vero e proprio "atto di pentimento di stampo amministrativo"⁹⁴, attraverso il quale l'autore dell'infrazione o i soggetti obbligati in solido possono porre rimedio ad un comportamento, attivo od omissivo, compiuto in violazione di una norma.

La sanzione continua ad essere prevista, con lo scopo di disincentivare comportamenti scorretti e "assicurare il corretto adempimento del dovere di contribuzione"⁹⁵, ma viene ridotta, al fine di premiare il trasgressore che si sia adoperato per rimediare alla propria condotta illecita. La violazione non viene ritenuta come non esistente dall'origine, bensì

sanzione. Il contribuente destinatario dell'atto appena descritto può, in alternativa: definire la pendenza, versando le sanzioni, ridotte a un terzo; impugnare l'atto entro 60 giorni dalla notifica o proporre deduzioni difensive. In quest'ultimo caso, l'Ufficio, se non condivide quanto asserito dal contribuente provvede, entro un anno, ad emettere un "avviso di irrogazione delle sanzioni", che deve essere motivato, a pena di nullità e contenere "risposta" alle deduzioni del contribuente. Resta valido, anche per tale atto, il termine di 60 giorni per l'impugnazione.

-procedimento semplificato (art. 17): nel caso di sanzioni collegate al tributo, con infrazioni che hanno portato all'evasione d'imposta, le sanzioni sono irrogate direttamente tramite la notifica di un atto motivato a pena di nullità, contestuale all'avviso di accertamento o alla cartella di pagamento.

⁹⁴ Cit. BEGHIN M., *"Diritto tributario. Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche"*, Cedam, Padova, 2013, p. 406

⁹⁵ VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 406.

il ravvedimento può essere considerato simile alla circostanza attenuante comune ex art. 62 n. 6 del codice penale⁹⁶. Anche in questo caso, quindi, come per molti principi generali delle sanzioni amministrative, si può notare un tratto di derivazione penalistica nel disegno dell'istituto.

La modulazione delle sanzioni prevista in caso di ravvedimento risponde anche al criterio di proporzionalità della misura punitiva, di cui si è trattato nei paragrafi precedenti, in ragione della gravità dell'illecito, del tempo trascorso tra la violazione e la regolarizzazione e del fatto che il contribuente, autonomamente e spontaneamente, vi abbia posto rimedio.

Attraverso detto strumento, quindi, il sistema sanzionatorio, oltre alla classica funzione punitiva e preventiva contro le infrazioni, mostra anche la sua capacità di distogliere il trasgressore dal permanere in una condizione illecita e, quindi, riesce ad espletare anche una funzione rieducativa nei confronti del reo, molto importante in un sistema sanzionatorio ideale⁹⁷.

Affinché il ravvedimento sia efficace, sono necessarie tre condizioni:

- deve avvenire all'interno delle tempistiche previste dalle cause ostative, che verranno trattate in seguito;
- si deve rimediare concretamente all'errore: se si tratta del mancato pagamento di un tributo, si deve provvedere al versamento; se, invece, non si è presentata una dichiarazione, essa deve essere predisposta e inviata;
- oltre al tributo, devono essere corrisposti anche la sanzione ridotta e gli interessi, "calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno"⁹⁸.

⁹⁶ VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 407, che riporta quanto espresso da RUSSO P., *"Manuale di diritto tributario"*, Milano 1999, p. 419. Anche la delega contenuta nella lettera l) dell'art. 3, comma 133, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662 incoraggiava il Governo a prevedere circostanze attenuanti, per incentivare gli adempimenti tardivi, ed esimenti, per escludere la punibilità in caso di violazioni formali non arrecanti danno o pericolo per l'Erario.

⁹⁷ Rielaborazione del contenuto dello scritto di GIOVANNINI A., *"Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 1999, parte I, p. 162.

⁹⁸ Art. 13, comma 2 del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997. Per gli interessi legali il riferimento è all'art. 1284 Codice Civile. Per maggiori dettagli circa il calcolo degli interessi, si veda il capitolo seguente del presente scritto.

Quando un soggetto, sia esso una persona fisica o una società, ricorre allo strumento del ravvedimento operoso, provvedendo già autonomamente a riconoscere gli errori ed a sanare il pagamento o l'adempimento omesso, l'Amministrazione Finanziaria può godere di un importante alleggerimento della sua funzione di accertamento, risparmiando risorse economiche, energie e tempo, da dedicare al controllo di altre infrazioni o ad attività differenti.

Per l'Agenzia delle Entrate, quindi, tale strumento genera benefici, i principali dei quali sono rappresentati da: un più rapido e agevole incasso dei tributi, rispetto ai lunghi e faticosi processi di accertamento; l'eliminazione di situazioni dannose per l'Erario e l'emersione di eventuali ulteriori casi di illegalità connessi a quelli sanati⁹⁹.

Dall'altro lato del rapporto, stante il fatto che, come descritto in precedenza, non tutte le persone sono dotate dello stesso grado di onestà e responsabilità, risulta necessario riconoscere un incentivo all'autore della violazione, affinché questo ricorra al ravvedimento operoso. Infatti, chi si ravvede, gode di una sanzione più bassa rispetto a quella ordinariamente prevista. Il Fisco, in questo modo, dimostra il suo apprezzamento verso lo spirito collaborativo del contribuente e rende meno conveniente l'atteggiamento opportunistico di chi, dopo aver posto in essere volontariamente un illecito amministrativo, resta inerte, differenziando, così, il trattamento previsto per la semplice tardività o l'omissione totale di adempimento di una o più obbligazioni tributarie¹⁰⁰. Se la sanzione in caso di ravvedimento operoso e quella ordinaria fossero uguali, analizzando la questione da un punto di vista di mera convenienza economica, al netto di questioni attinenti la sfera morale e il senso civico individuale, esistendo la probabilità di non venire scoperti, la cosa migliore da fare sarebbe attendere senza ravvedersi: nella peggiore delle ipotesi, si dovrebbe procedere al pagamento della sanzione, mentre, nella migliore, si potrebbe non essere scoperti e rimanere impuniti.

⁹⁹ Così VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 409.

¹⁰⁰ VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 409.

L'istituto in esame, quindi, mira a soddisfare un duplice interesse, in quanto, sia l'Erario che il contribuente, sono "in fondo accomunati dalla volontà di addivenire al ripristino della legalità violata"¹⁰¹.

Il ravvedimento si colloca, idealmente, in un piano intermedio tra la mancata punizione, in caso di corretti adempimenti fiscali o non scoperta dell'illecito, e la sanzione piena, in presenza di inadempimento accertato; ed è tanto più efficace quanto maggiore è la probabilità di controlli percepita dai contribuenti e la conseguente applicazione di sanzioni in misura piena ed elevata.

Un punto a favore di questo istituto è rappresentato, senz'altro dal fatto di essere di facile accesso, nel senso che, trattandosi del risultato di una decisione unilaterale ed individuale di mettersi in regola, prescinde dall'intervento attivo dell'Amministrazione Finanziaria.

L'analisi fino a qui condotta, fa ritenere, allora, che la previsione del ravvedimento operoso sia "doverosa e, allo stesso tempo, opportuna"¹⁰², data l'elevata probabilità di commissione di infrazioni, la complessità del sistema tributario e l'efficacia e l'efficienza nel contrasto all'evasione.

Anche un ragionamento più teorico, circa la conformità della disciplina del ravvedimento ai principi costituzionali, dà esito affermativo¹⁰³. L'istituto in esame, infatti, costituisce un ulteriore incentivo al concorso di ciascuno alle spese collettive in ragione della propria capacità contributiva, in linea con quanto stabilito dall'articolo 53 della Carta Costituzionale. Inoltre, la riduzione delle sanzioni per chi ricorre al ravvedimento e la loro modulazione in base al tempo intercorso tra la violazione e la relativa regolarizzazione sono un esempio di uguaglianza formale¹⁰⁴, caratterizzata dal principio della ragionevolezza, ex articolo 3 della Costituzione.

¹⁰¹ Cit. VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 409.

¹⁰² Cit. VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 410.

¹⁰³ Il ravvedimento operoso nel quadro dei principi costituzionali, di cui si riporta un riassunto, nel seguito, è stato analizzato da VIOTTO A., in *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 411.

¹⁰⁴ Consiste nel trattare in maniera uguale situazioni simili e in modo differente situazioni diverse.

Ritornando alle applicazioni in concreto, sussistono, tuttavia, aspetti critici, i quali non rendono sempre conveniente il ricorso a detto strumento.

In primo luogo, attraverso i processi di accertamento e contenzioso, seppur lunghi e costosi, si potrebbero rinvenire cause di non punibilità del contribuente, il quale, invece si troverebbe, in caso di ravvedimento, a dover versare, oltre al tributo, sanzione ed interessi. In questo caso, l'incertezza dell'esito potrebbe essere preferita alla certezza del quantum.

Inoltre, dato che il ravvedimento operoso prevede, per il suo perfezionamento, che, per ciascuna violazione commessa, siano applicate sanzioni ed interessi, non può trovare applicazione il meccanismo vantaggioso del cumulo, previsto in caso di concorso e continuazione. Ciò lo può rendere meno appetibile rispetto a dette previsioni.

D'altro canto, un aspetto positivo è dato dal fatto che le violazioni sanate attraverso il ravvedimento non rilevano ai fini del computo per la determinazione della recidiva¹⁰⁵.

Attualmente, gli articoli di riferimento per il ravvedimento operoso sono il 13 e 13 bis del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ma questo è il risultato di un processo storico, di cui si tratterà nel paragrafo successivo.

1.3 Evoluzione storica¹⁰⁶

L'evoluzione nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie può essere riassunta, essenzialmente, in tre fasi¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Questo vantaggio viene definito come una "premierità potenziale" da PENNELLA N., in *"L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali"*, Cedam, Padova, 2000, p. 413 e ss., in quanto se ne può trarre beneficio solo in presenza di altre infrazioni dello stesso tipo, che darebbero luogo alla recidiva.

¹⁰⁶ Cfr. MARONGIU G., *"La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 1998, parte I, fascicolo 2, testi della relazione svolta il 15 gennaio 1998 al Convegno organizzato dall'Università di Roma Tor Vergata su *"La riforma delle sanzioni tributarie"*, pp. 264-296; TABET G., BASILAVECCHIA M., *"La riforma delle sanzioni amministrative tributarie"*, Giappichelli Editore, Torino, 2000, pp. 1-10; DOLCE R., MARCHETTI F., *"La riforma delle sanzioni tributarie non penali"*, Centro di Ricerca per il diritto dell'impresa, Giuffrè Editore, Milano, 2000, pp. 3-59 e p. 67 e ss.; DELLA RAGIONE L., *"La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario"*, in *"Studium Iuris"*, 2016, fascicolo n. 4, pp. 423-433.

¹⁰⁷ Quelle descritte nel seguito sono le fasi individuate consultando [http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_(Diritto-on-line)/) Treccani, *"Sanzioni amministrative tributarie"* di MICELI R.

La prima ha inizio con la legge numero 4 del 7 gennaio 1929, la quale, si può dire, sia stata approvata contestualmente al codice penale. A quel tempo è stata fatta una scelta molto importante, portata, da allora in poi, sempre avanti, ossia quella di suddividere le infrazioni tra reati e cosiddetti illeciti amministrativi. I primi danno origine a sanzioni penali, mentre i secondi generavano obbligazioni civili, che si sostanziano nella pena pecuniaria, inflitta dall'Intendente di finanza, e nella soprattassa, irrogata dall'Amministrazione Finanziaria. Entrambe le sanzioni, appena citate, erano accomunate dal fatto di rappresentare obbligazioni di tipo pecuniario.

Il secondo cambiamento si ha con la riforma tributaria degli anni settanta, quando, a seguito della regolamentazione di ciascun tributo all'interno della singola norma d'imposta, si assiste alla formazione di una moltitudine di sottosistemi sanzionatori, che rendono la situazione disordinata e priva di uno schema comune, in grado di individuare un filone unico per la disciplina delle violazioni.

Per questo motivo, si rende necessario un intervento normativo, in grado di razionalizzare il sistema, ed ha inizio, quindi, l'ultima fase.

Attraverso la legge 689 del 24 novembre 1981 si sono adottati dei principi penalistici, dotando le sanzioni amministrative di finalità "intimidatoria e repressiva". Questo contrastava con quanto stabilito dalla legge numero 4 del 7 gennaio 1929, la quale, di fatto, era finita per regolamentare solo casi particolari di violazioni amministrative, non ricoprendo più una posizione centrale e significativa all'interno del sistema sanzionatorio e, prevedendo, inoltre, come funzione delle sanzioni quella meramente "risarcitoria"¹⁰⁸. Cambia, quindi, la percezione di quale sia lo scopo ideale delle punizioni in ambito amministrativo: dal ristoro del danno al più ampio significato educativo di scoraggiare il compimento degli illeciti, per garantire il bene giuridico del corretto pagamento di tasse e imposte, ritenuto meritevole di tutela da parte dell'ordinamento¹⁰⁹.

La legge del 1981 di fatto non aveva apportato importanti miglioramenti alla disciplina sanzionatoria e permaneva una sostanziale eccessiva disorganizzazione e complessità del sistema. L'evoluzione, dal 1929, aveva portato sostanzialmente a sanzioni edittali previste in misura molto elevata, a fronte delle quali, però, il livello effettivamente incassato risultava estremamente basso. Risultava, quindi, evidente la necessità di una

¹⁰⁸ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, premessa, p. 1.

¹⁰⁹ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, premessa, p. 1.

riforma organica, in grado di portare a “riduzione dei comportamenti sanzionati, previsione di pene moderate ed esecuzione del provvedimento di irrogazione in tempi brevi”¹¹⁰.

Il decreto legislativo 18 dicembre 1997, numero 472, ha permesso di riorganizzare la materia e avvicinare le sanzioni amministrative ai principi del sistema penale. Le principali novità, introdotte con il decreto appena citato, sono indicate nel seguito¹¹¹.

Innanzitutto, al posto di soprattasse e pene pecuniarie, viene introdotta un’unica tipologia di sanzione, che permette di evitare la poca chiarezza derivata dall’utilizzo delle due precedenti, le quali, nell’ultimo periodo della loro persistenza, erano divenute difficilmente differenziabili le une dalle altre¹¹².

E’ previsto, poi, che la sanzione sia riferibile alla persona fisica, , dato che la responsabilità è di tipo personale. L’eccezione è rappresentata dal caso dell’autore mediato. Accanto a questo, è prevista una responsabilità solidale di tipo civilistico nei confronti del soggetto, in rappresentanza del quale o nel cui interesse sia stato compiuto l’illecito, a condizione che questo ne abbia tratto materialmente vantaggio.

Trovano posto, inoltre, nella nuova normativa, i principi di irretroattività, legalità e favor rei, così come quelli di imputabilità e colpevolezza. Questi ultimi sono particolarmente importanti, dato che l’elemento psicologico non era preso in considerazione nella disciplina antecedente.

¹¹⁰ Cit. MARONGIU G., “*La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*”, in “Diritto e pratica tributaria”, 1998, parte I, fascicolo 2, testi della relazione svolta il 15 gennaio 1998 al Convegno organizzato dall’Università di Roma Tor Vergata su “La riforma delle sanzioni tributarie”, p. 266.

¹¹¹ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, premessa, p. 1 e ss.

¹¹² La legge n. 4 del 1929 contemplava due tipi di sanzione pecuniaria non penale:

-la soprattassa, in misura fissa e con funzione di risarcimento del danno derivante da ritardo nell’adempimento, soprattutto in materia di imposte indirette (per le imposte dirette era prevista l’indennità di mora). Essendo l’importo della soprattassa superiore alla quantificazione del danno, implicitamente si accettava che essa comprendesse anche una componente con finalità punitiva.

- la pena pecuniaria, variabile tra un minimo ed un massimo, misura di carattere afflittivo ed intimidatorio. Questa suddivisione andò in crisi con l’introduzione, nell’ordinamento, degli interessi di mora, per cui, al fine di giustificare la presenza della soprattassa si dovette attribuirle funzione afflittiva, generando confusione, dato che non era più possibile distinguerla dalla pena pecuniaria. Così MARONGIU G., in “*La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*”, in “Diritto e pratica tributaria”, 1998, parte I, fascicolo 2, testi della relazione svolta il 15 gennaio 1998 al Convegno organizzato dall’Università di Roma Tor Vergata su “La riforma delle sanzioni tributarie”, p. 268 e ss.

Anche l'introduzione delle fattispecie di concorso formale, materiale e continuazione arricchiscono le gradazioni di gravità della condotta anti giuridica previste e permettono, inoltre, di riproporzionare le sanzioni, che in precedenza si erano assestate su un livello molto elevato, anche per i concorrenti.

Ultima, ma non meno importante, è la novella che riguarda l'introduzione di strumenti premiali, atti a prevedere una riduzione di sanzione, in caso di comportamento collaborativo del contribuente, quali il ravvedimento operoso e gli altri istituti deflattivi del contenzioso tributario, di cui si tratterà nel paragrafo seguente. Più precisamente, anche precedentemente esistevano regole circa il ravvedimento operoso, previste dagli articoli 9, ultimo comma e 54, comma 5 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973¹¹³ per le imposte dirette e dall'articolo 48, comma 1 del D.P.R. 633/1972 per l'IVA, ma con l'introduzione dell'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997 si assiste ad una razionalizzazione ed estensione dell'istituto a tutti i tributi¹¹⁴. Precedentemente, infatti, oltre all'applicazione limitata alle sole imposte dirette e all'IVA, con varie restrizioni, il ravvedimento operoso risultava talvolta poco conveniente perché richiedeva esborsi notevoli per la regolarizzazione delle infrazioni ed il suo esercizio era accompagnato da varie incertezze di interpretazione, mai chiarite definitivamente dall'Amministrazione Finanziaria¹¹⁵. Tutto ciò, lo rendeva un istituto poco appetibile, a cui fortunatamente ha saputo sopperire la previsione dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997.

Successivamente, sono da ricordare: la riforma penale, attuata attraverso il decreto legislativo numero 74 del 10 marzo 2000 e il decreto 231 dell'8 giugno 2001. Quest'ultimo sancisce la responsabilità amministrativa degli enti, riconfermata dall'articolo 7 del decreto legge numero 269 del 30 settembre 2003¹¹⁶.

Riveste la sua importanza anche il decreto legislativo numero 32 del 2001, il quale, grazie all'articolo 7, ha permesso di apportare alcune modifiche al decreto legislativo

¹¹³ Introdotti dall'art. 14 della legge n. 408 del 29 dicembre 1990.

¹¹⁴ DOLCE R., MARCHETTI F., *"La riforma delle sanzioni tributarie non penali"*, Centro di Ricerca per il diritto dell'impresa, Giuffrè Editore, Milano, 2000, p. 67.

¹¹⁵ POLO G., *"D.Lgs. n. 472/1997 Sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso"*, in *"Il Fisco"*, 1999, p. 32 e ss.

¹¹⁶ [http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_(Diritto-on-line)/) Treccani, *"Sanzioni amministrative tributarie"* di MICELI R.

472 del 1997¹¹⁷. Quelle rilevanti, ai fini della trattazione oggetto del presente elaborato, sono:

- l'introduzione di una nuova causa di non punibilità, in caso di violazioni meramente formali, attraverso l'inserimento del comma 5-bis all'interno dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997;
- il venir meno, per il contribuente, della possibilità, prevista dal comma 4 dell'articolo 13, di sfruttare, entro tre mesi, "nei casi di omissione o di errore che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo", un tipo di ravvedimento che non implicava l'applicazione di sanzioni. Ciò a seguito della decisione di rendere non punibili le sanzioni meramente formali, le quali, comunque, possono essere regolarizzate dal contribuente che desidera essere in regola con quanto stabilito dalla legge¹¹⁸.

1.4 Il ravvedimento operoso come istituto deflativo del contenzioso

Il ravvedimento operoso può essere inquadrato tra gli "istituti deflattivi", ovvero sia degli strumenti previsti dalla legge al fine di far evitare o limitare un contenzioso tributario o la riscossione coattiva di un tributo¹¹⁹ a un contribuente che si sia trovato a ricevere, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, un avviso di accertamento, un atto di contestazione di violazioni tributarie, un provvedimento di irrogazione di sanzioni oppure un avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro¹²⁰.

I vantaggi, che derivano dall'utilizzo di questi mezzi, per la definizione agevolata delle sanzioni amministrative, sono duplici: da un lato, l'Agenzia delle Entrate può godere di un risparmio in termini di energie impiegate nelle liti fiscali e, dall'altro, il contribuente vede salvaguardati i suoi diritti, arrivando ad una determinazione più leggera della sanzione e in tempi più brevi.

¹¹⁷ Riportate dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 3 agosto 2001, n. 77/E, p. 5.

¹¹⁸ Circolare 3 agosto 2001, n. 77/E, pag. 7.

¹¹⁹<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/infogen-cont-strum-def> "Contenzioso e strumenti deflattivi – Che cos'è".

¹²⁰<http://www.consulentidellavoro.it/siti-istituzionali/fs/circolari/11269-gli-strumenti-deflattivi-del-contenzioso-tributario> "Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario", La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, 6 giugno 2019.

Oltre al ravvedimento operoso, oggetto del presente elaborato, gli altri strumenti, aventi la stessa finalità, sono elencati nel seguito.

- Autotutela¹²¹, che consiste nell'esercizio del potere, da parte dell'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria che ha emesso l'atto, di annullarlo, revocarlo parzialmente, sostituirlo o sospenderlo, riconoscendone uno o più vizi. Questo procedimento può essere attivato direttamente dall'Ufficio o su domanda del contribuente in qualsiasi momento, a condizione che egli non presenti ricorso.
- Acquiescenza¹²², la quale si sostanzia nell'accettazione dell'atto. Il contribuente, infatti, qualora rinunci all'impugnazione e a presentare istanza di accertamento con adesione e, invece, paghi, entro il termine previsto per la presentazione del ricorso¹²³, le somme relative ad imposta, sanzioni ridotte ed interessi, ovvero la prima rata, in caso di pagamento rateale, può godere della riduzione ad 1/3 delle sanzioni amministrative applicate, a condizione che questa somma non sia inferiore al terzo del minimo edittale previsto per le infrazioni più gravi relative a ciascun tributo. A seguito di acquiescenza, l'accertamento diviene definitivo e, quindi non più impugnabile o modificabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Anche l'articolo 17 del decreto legislativo 472 del 1997 ammette l'acquiescenza con le modalità di cui sopra, per ridurre le sole sanzioni, lasciando intatta la possibilità di proporre ricorso relativamente alla pretesa impositiva.

Un caso particolare è quello previsto per gli avvisi di irregolarità, i quali, se "accettati" entro 30 giorni dal ricevimento, danno un beneficio in termini di riduzione della sanzione. In particolare, in caso di avviso bonario relativo a controlli automatici, ex art. 36 bis del D.P.R. 600/1973, la sanzione viene ridotta ad 1/3, cioè si passa dal 30% al 10%; mentre in presenza di comunicazione relativa a controlli formali, la riduzione è a 2/3 e si passa, così, da una sanzione del 30% ad una del 20%.

¹²¹ art. 2 quater, D.L. 564/1994 per la disciplina e DM 37/1997 per le regole applicative.

¹²² Disciplinata dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 e descritta in <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/acquiescenza-cont-strum-defl> "Acquiescenza".

¹²³ Normalmente il termine è di 60 giorni dalla notifica dell'atto.

- Accertamento con adesione¹²⁴, consistente in un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria. L'iniziativa di tale procedimento può partire dall'Ufficio, prima dell'emissione di un atto impositivo, oppure su richiesta del contribuente durante accessi, ispezioni o verifiche o dopo il ricevimento dell'avviso di accertamento, attraverso la presentazione, entro sessanta giorni dalla notifica, di un'istanza, con la quale si sospende per novanta giorni il termine per il ricorso¹²⁵. L'eventuale accordo, si raggiunge come risultato di un contraddittorio e viene ufficializzato tramite un atto di adesione sottoscritto da entrambe le parti. E' solo con il pagamento di quanto concordato che può dirsi perfezionata l'adesione.
La condizione per accedere all'istituto in esame è, anche in questo caso, che l'atto non sia stato impugnato. L'accertamento con adesione fa sì che le sanzioni siano ridotte ad un terzo del minimo edittale e, sul piano penale, il pagamento di quanto pattuito prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, configuri una circostanza attenuante, tale da portare alla riduzione delle sanzioni penali fino ad un terzo e alla mancata applicazione di quelle accessorie.
- Reclamo/mediazione¹²⁶. Si applica alle controversie di valore non superiore a 50.000 euro¹²⁷, per le quali il ricorso "produce anche gli effetti di un reclamo e può

¹²⁴ Art. 1 e ss. Del D.Lgs. n. 218/1997. Quanto descritto nel seguito di questo punto è ricavato da:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl> "Accertamento con adesione".

¹²⁵ Se la richiesta di accertamento con adesione viene presentata dal contribuente, a seguito del ricevimento dell'avviso di accertamento, l'ufficio, entro il termine di 15 giorni dalla ricezione della domanda, presenterà l'invito a comparire. Qualora, invece, l'adesione venga richiesta in occasione di controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria o della Guardia di Finanza (accessi, ispezioni o verifiche), l'ufficio inviterà il contribuente solamente se lo riterrà necessario. Si veda <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl> "Accertamento con adesione".

¹²⁶ introdotta dall'art. 39, c. 9, del decreto-legge n. 98 del 2011, con cui è stato inserito l'articolo 17-bis nel decreto legislativo n. 546 del 1992, modificato poi dall'art. 9, c.1, lett. l), del decreto legislativo n. 156 del 2015 e dall'art. 10 del decreto legge n. 50 del 2017, come ricorda <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/reclamo-mediazione-cont-strum-defl>

¹²⁷ Come ricorda il sito

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/reclamo-mediazione-cont-strum-defl/controversie-reclamo-mediazione>: "il valore della

contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa"¹²⁸. Questo strumento deflattivo può intrecciarsi con altri¹²⁹. Qualora, infatti, il contribuente presenti un'istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposta dell'eventuale istanza di mediazione viene sospeso per novanta giorni. Durante questo periodo non è possibile procedere con il ricorso, ma è necessario attendere la scadenza della sospensione. Il reclamo può essere rigettato o accolto, anche parzialmente e l'ufficio può preparare una proposta di mediazione. Se le parti trovano un accordo e procedono a sottoscriverlo, le sanzioni applicabili sono pari al 35% del minimo edittale¹³⁰. Il totale delle somme dovute deve essere versato entro venti giorni. Una volta trascorsi i novanta giorni, di cui sopra, senza la conclusione della mediazione, l'accoglimento o il rigetto, iniziano a decorrere i trenta giorni di tempo per la costituzione in giudizio del contribuente, che avviene con il deposito del ricorso in commissione tributaria.

- Conciliazione giudiziale¹³¹. La proposta di ricorrere a questo istituto può provenire dalle parti, ovverosia contribuente, Amministrazione Finanziaria, ente locale o agente predisposto alla riscossione; oppure dal giudice tributario. Se la conciliazione, in o fuori udienza, non va a buon fine, il contribuente può proseguire con il contenzioso¹³². Se, invece, l'accordo si trova, il pagamento è consentito in unica soluzione o a rate. Lo strumento in esame può essere usato in tutti i contenziosi tributari, anche se conseguenti al rifiuto del reclamo o alla mancata conclusione dell'accordo di mediazione, e permette la riduzione delle sanzioni

controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio. In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”.

¹²⁸ AA.VV., *“Fisco 2020”*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1556.

¹²⁹ L'iter che segue, nella trattazione, è ricavato da

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/reclamo-mediazione-cont-strum-defl/come-quando-reclamo-mediazione> *“Come e quando”*.

¹³⁰ Art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992.

¹³¹ Disciplinata dagli articoli dal 48 al 48-ter del D.Lgs n. 546/1992.

¹³²<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/conciliazione-giudiziale> *“Conciliazione giudiziale”*.

amministrative al 40% del minimo edittale, in primo grado di giudizio, e al 50%, in secondo grado¹³³.

Questi strumenti sono accomunati dal fatto di “assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, i diritti del contribuente e l’effettiva capacità contributiva, dall’altro”¹³⁴. Sussistono, tuttavia, delle differenze tra il ravvedimento e gli altri istituti.

Il primo, ad esempio, è facilmente accessibile perché dipende dalla sola scelta, da parte del contribuente, di sfruttare il meccanismo spontaneo premiale sanatorio, mentre gli altri prevedono un iter più complesso, sia dal punto di vista delle tempistiche necessarie, che per quanto concerne il coordinamento richiesto tra i vari attori coinvolti nella procedura. L’unico istituto che sembra avvicinarsi al ravvedimento operoso, dal punto di vista dell’unilateralità nel porre rimedio ad un errore, è rappresentato dall’autotutela, ossia un potere, come anticipato in precedenza, di cui, però, può disporre l’Amministrazione Finanziaria, cioè l’altra parte del rapporto. Un discorso a parte va fatto per l’acquiescenza, la quale, pur essendo caratterizzata da rapida esperibilità, come ravvedimento e autotutela, non prevede un’azione attiva di un soggetto o un ente, bensì un atteggiamento di inerte accettazione dell’atto ricevuto e il conseguente pagamento del dovuto.

Per quanto riguarda la tempistica, il ravvedimento è previsto come uno strumento che si può definire “preventivo” perché può trovare applicazione fino a quando siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche¹³⁵, a differenza di acquiescenza, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, che trovano applicazione quando siano già state compiute attività accertative da parte dell’Agenzia delle Entrate. Conseguenza di ciò è un diverso peso delle sanzioni previste: la riduzione rispetto alle sanzioni edittali è maggiore nel primo caso¹³⁶ e minore negli altri. In questo modo, il Fisco incoraggia la regolarizzazione spontanea dei contribuenti rispetto ad altri meccanismi, i quali, nonostante mirino ad

¹³³<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/conciliazione-giudiziale/come-si-svolge-il-procedimento> “Come si svolge il procedimento”.

¹³⁴<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/infogen-cont-strum-defl> “Contenzioso e strumenti deflativi – Che cos’è”.

¹³⁵ Delle cause ostative si tratterà, con approfondimento, nel capitolo 2.

¹³⁶ Per il ravvedimento operoso è previsto un range di riduzioni di sanzioni rispetto a quelle ordinariamente previste, modulate in base al tempo intercorso tra la violazione e la sua regolarizzazione. La trattazione nel dettaglio troverà esposizione nel prossimo capitolo.

accelerare il decorso e la risoluzione delle liti tributarie, intervengono già in fase avanzata di accertamento o contenzioso, allorquando si sia già registrato un notevole impiego di tempo ed energie da parte dell'Ufficio preposto ad individuare le irregolarità. Il ruolo di primo piano rivestito oggi dal ravvedimento come strumento deflattivo, è il frutto anche del favore dimostrato nei suoi confronti da parte del legislatore. Si ricorda, a tal proposito, che la legge n. 190 del 23 dicembre 2014 ha ampliato i casi di ricorso all'istituto in esame, abrogando le disposizioni relative all'adesione agli inviti al contraddittorio, all'adesione ai processi verbali di constatazione e all'acquiescenza rinforzata agli avvisi di accertamento. I tre istituti appena citati sono stati, per così dire, eliminati ed inglobati nel più ampio meccanismo del ravvedimento operoso per coincidenza della medesima funzione.

Una diversa misura volta alla riduzione delle sanzioni è la cosiddetta definizione agevolata o in via breve, prevista dagli articoli 16 comma 3 e 17 comma 2 del medesimo decreto n. 472 del 1997, all'interno del procedimento di irrogazione delle sanzioni. Rispetto agli istituti deflattivi del contenzioso sopracitati, essa trova applicazione in assenza di contraddittorio tra l'Amministrazione Finanziaria o l'ente impositore ed il contribuente.

Confrontandola con il ravvedimento operoso, essa si differenzia, soprattutto, per i seguenti aspetti¹³⁷:

- con la definizione agevolata è l'Ufficio a determinare il tributo e la sanzione evasi e, qualora il contribuente decida di accettare quanto determinato, entro certi termini, ottiene l'effetto premiale sulla determinazione della punizione pecuniaria, mentre nel caso del ravvedimento operoso è il trasgressore ad autodeterminare l'importo dovuto e la sanzione;
- sono previsti termini differenti per accedere ai diversi strumenti: 60 giorni per la definizione in via breve e un arco temporale più lungo per il ravvedimento, il cui limite è, comunque, delineato da eventi riconosciuti come cause ostative;
- la diminuzione delle sanzioni è più ridotta nel caso della definizione agevolata, in quanto è necessario tenere conto degli sforzi effettuati dall'ente per la determinazione del quantum dovuto;

¹³⁷ Si veda PENNELLA N., *"L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali"*, Cedam, Padova, 2000, p.243 e ss.

- la definizione in via breve prevede un caso particolare di potestà punitiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che emette un atto di contestazione, cioè non ancora un provvedimento amministrativo, contenente la misura della sanzione amministrativa. A seguito di ciò, interviene il diritto potestativo del contribuente, che gli permette, in caso di effettuazione del pagamento entro la scadenza prevista, di godere degli effetti premiali e vedere venir meno parzialmente gli effetti del rapporto sanzionatorio già posto in essere;
- per quanto riguarda la definizione agevolata, una volta conclusa la procedura, la situazione si considera "cristallizzata", con la conseguenza che entrambe le parti, ossia contribuente, da un lato, ed Amministrazione Finanziaria, dall'altro, non possono più modificare le sanzioni definite¹³⁸.

Il ravvedimento operoso, invece, può essere oggetto di accertamento da parte dell'Ufficio e può essere ritrattato dal contribuente. Se è presente un errore a danno dell'Amministrazione Finanziaria, questa, nei termini previsti per la decadenza dell'esercizio della sua potestà sanzionatoria, può provvedere a riesaminare la situazione, dato che in questo caso l'illecito è stato autonomamente rilevato dal trasgressore, senza il suo intervento in quella fase¹³⁹. A seguito di ravvedimento operoso da parte del contribuente, che abbia, ad esempio, presentato dichiarazione

¹³⁸ Si ricorda, in tal senso, la sentenza della Cassazione n. 25577 del 27 ottobre 2017, con la quale si sancisce che il pagamento delle sanzioni in base alla definizione agevolata, ai sensi dell'articolo 17, comma 2 del decreto legislativo n. 472 del 1997, "definisce irrevocabilmente ogni questione inerente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, precludendo all'Amministrazione finanziaria di irrogare maggiori sanzioni ed al contribuente di ripetere quanto già pagato". Il rapporto tra il contribuente ed il Fisco, quindi, si considera chiuso ed immodificabile, in relazione alle sanzioni pagate in base alla definizione in via breve, anche quando, successivamente al pagamento, si concluda un procedimento di accertamento con adesione, da cui risultino minori sanzioni rispetto a quelle versate. Questo è rinvenibile da alcune pronunce della Cassazione, tra cui l'ordinanza n. 18740 del 22 settembre 2015. Si ricorda che la definizione agevolata "cristallizza" il solo rapporto sanzionatorio, quindi la questione della quantificazione del tributo può essere discussa anche successivamente al pagamento delle sanzioni ridotte.

¹³⁹ PENNELLA N., *"L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali"*, Cedam, Padova, 2000, pp. 488 e 489.

integrativa, si ha anche l'effetto dell'allungamento dei termini previsti per l'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria¹⁴⁰.

Il ravvedimento operoso, nella misura in cui sia caratterizzato da errore, al pari delle dichiarazioni dei redditi, IVA e di qualsiasi altra dichiarazione, può essere ritrattato e modificato da parte del contribuente¹⁴¹. Ciò deriva dal principio secondo cui egli "deve essere ammesso a correggere ogni tipo di errore"¹⁴², e dato che "non è tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico"¹⁴³, in caso ravvedimento effettuato per errore ed in presenza di violazione formale, le somme versate in eccesso, a titolo di tributo, sanzione ed interessi, sono ripetibili.

Entrambi i due strumenti esaminati, invece, sono accomunati dal fatto che le violazioni sanate attraverso tali meccanismi, non sono tenute in considerazione nel computo ai fini dell'applicazione dell'aggravante della recidiva. Inoltre, applicando uno di detti istituti, si evita l'irrogazione di sanzioni accessorie.

¹⁴⁰ Il tema verrà opportunamente approfondito nel capitolo successivo, nel quale verranno indicati anche gli elementi della dichiarazione integrativa, che potranno essere oggetto di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria, a seguito della riapertura dei termini per l'accertamento.

¹⁴¹ Cassazione, 16 dicembre 2020, n. 28844. Questa sentenza, richiama, per quanto concerne la ritrattabilità dei vari tipi di dichiarazione del contribuente, anche le sentenze nn. 29738 del 19 dicembre 2008, 4238 del 2 marzo 2004, 3904 del 26 febbraio 2004, 18774 del 9 dicembre 2003, 1128 del 19 gennaio 2009. Anche il tema della modificabilità del ravvedimento operoso da parte del contribuente e la presentazione di dichiarazioni integrative a suo favore o sfavore verranno trattati nel successivo capitolo.

¹⁴² Cassazione, 17 novembre 2010, n. 23177.

¹⁴³ Cassazione, 17 novembre 2010, n. 23177.

CAPITOLO 2

Aspetti applicativi del ravvedimento operoso: analisi e commento

2.1 La disciplina attualmente in vigore

La normativa attualmente in vigore per quanto concerne il ravvedimento operoso è, sostanzialmente, quella contenuta nel decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, a cui, nel tempo, sono state apportate modifiche.

Si riporta di seguito, per praticità, il testo aggiornato:

Articolo 13 – “Ravvedimento”

In vigore dall'1 gennaio 2021. Modificato da: legge del 30/12/2020 n. 178, articolo 1.

“1. La sanzione e' ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

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

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore e' stato commesso;

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

- b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;*
- b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;*
- b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;*
- c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.*

1-bis. Abrogato.

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

accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

- 1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.*
- 2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.*
- 3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.*
- 4. (Comma abrogato, a decorrere dal 20 marzo 2001, dall'art. 7, comma 1, lett. b) decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32).*
- 5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione”.*

Come già ricordato nel capitolo precedente, il decreto legislativo 472 del 1997 ha consentito di riorganizzare la materia, permettendo al ravvedimento operoso¹⁴⁴ di

¹⁴⁴ Sull'argomento, tra gli altri, anche al fine di vedere l'evoluzione nel tempo del ravvedimento operoso: cfr. AA.VV. *“La disciplina delle sanzioni e il ravvedimento operoso. Guida operativa aggiornata con le ultime disposizioni normative, aggiornata a settembre 1999”*, Euroconference, Centro Studi Tributari, Verona, 1999; AA.VV., *“Le sanzioni tributarie non penali”*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999, da p. 27.; DOLCE R., MARCHETTI F., *“La riforma delle sanzioni tributarie non penali”*, Centro di Ricerca per il diritto dell'impresa, Giuffrè Editore, Milano, 2000, pp. 67-80; VIOTTO A., *“Commento all'articolo 13-ravvedimento”* in MOSCHETTI F., TOSI L., *“Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”*, Cedam, Padova, 2000, pp. 405-472; PENNELLA N., *“L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali”*, Cedam, Padova, 2000; SANTAMARIA B., *“Diritto Tributario. Parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario. Fiscalità internazionale”*, 7^a ed., Giuffrè, Milano, 2011, pp. 306-308; FALSITTA G., *“Corso istituzionale di diritto tributario”*, 7^a edizione, Wolters Kluwer - Cedam, Milano(MI), 2019, p. 319.

trovare una trattazione unitaria, a differenza del passato¹⁴⁵, quando i suoi principi erano contenuti nei decreti numeri 600 del 1973 e 633 del 1972.

Tra le diverse variazioni che ha subito l'articolo in oggetto, la più significativa è quella apportata dalla Legge n. 190 del 23 dicembre 2014¹⁴⁶, che ha ampliato l'ambito applicativo del ravvedimento operoso, grazie ad una più accentuata modulazione delle sanzioni, attuata attraverso l'introduzione delle lettere a-bis, b-bis, b-ter e b-quater del comma 1, e delle precisazioni dei commi 1-bis, 1-ter e 1-quater.

La legge, appena citata, ha permesso di differenziare il trattamento delle infrazioni relative ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, da quelle dei tributi gestiti da altri enti. Per quanto concerne il primo caso, infatti, è venuto meno il limite all'accesso al ravvedimento operoso rappresentato dall'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, mentre, nel secondo, permane questa causa ostativa¹⁴⁷.

La legge di stabilità 2015 ha, inoltre, arricchito le gradazioni delle misure possibili di sconti sanzionatori conseguenti al ravvedimento, ampliando anche l'intervallo temporale di accesso a detto istituto¹⁴⁸.

Il legislatore ha dato vita ad una previsione legislativa di questa portata al fine di incoraggiare la spontaneità del contribuente nell'adempimento delle obbligazioni fiscali o, come nel caso del ravvedimento operoso, la sua volontaria regolarizzazione delle infrazioni commesse. Questo, in quanto sussiste un vantaggio per l'Amministrazione finanziaria o l'ente impositore, in termini di risorse ed energie risparmiate per la ricerca, la quantificazione e la riscossione coattiva del tributo evaso, che si traduce, dal lato del

Si veda anche GALEAZZO S., *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, in *"Rivista di Diritto Tributario"*, 2014, volume XXIV, parte I, fascicolo 9, p. 995 e ss.

¹⁴⁵ Per capire quale fosse la situazione prima dell'entrata in vigore dell'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997: cfr. SANTACROCE B., *"Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale"*, Cedam, Padova, 1996, da p. 76 in poi.

¹⁴⁶ La cosiddetta Legge di stabilità 2015.

¹⁴⁷ Si veda, oltre all'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, anche GIOVANNINI A., *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in *"Il Fisco"*, 2015, n. 4, p. 315 e ss.

¹⁴⁸ Queste tematiche, così come quella delle cause ostative, verranno esaminate ed approfondite nei paragrafi seguenti.

contribuente che si avvale del ravvedimento, in una riduzione delle sanzioni rispetto a quelle ordinarie.

La legge n. 190 del 2014, che incentiva la cosiddetta “tax compliance”¹⁴⁹, è in linea con l’obiettivo di semplificare¹⁵⁰ e rendere più collaborativo il rapporto tra Fisco e contribuenti, grazie ad una maggiore trasparenza¹⁵¹, in un’ottica di proficuità per entrambe le parti. In particolare, i commi dal 634 al 636¹⁵² dell’articolo 1 della Legge di

¹⁴⁹ Per l’indicazione degli obiettivi che hanno mosso il legislatore alla formulazione dei commi dal 634 al 641 dell’articolo 1 della Legge di stabilità 2015 (Legge n. 190 del 23 dicembre 2014), si vedano: relazione illustrativa al disegno di legge 23 dicembre 2014, n. 190, p. 872 e ss.; Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P.; GIOVANNINI A., *“Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>”*, in *“Il Fisco”*, 2015, n. 4, p. 315 e ss.; Agenzia delle Entrate, Circolare del 9 giugno 2015, n. 23/E.

¹⁵⁰ La legge n. 190. del 23 dicembre 2014 è successiva ed in linea con quanto stabilito dalla Legge dell’11 marzo 2014, n. 23 – “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”, che indica i criteri a cui si dovranno rifare i decreti successivi, al fine di migliorare e razionalizzare il sistema. Tra questi principi, si segnala quello di semplificazione, contenuto nell’articolo 7, il quale incoraggia l’abbandono di complessità o adempimenti che risultino superflui.

¹⁵¹ L’agenzia delle Entrate, infatti, mette a disposizione del contribuente e del suo consulente, i dati e le informazioni a sua disposizione, in modo che egli possa più agevolmente esaminare la situazione e procedere spontaneamente al corretto adempimento delle obbligazioni tributarie o l’esatta regolarizzazione delle violazioni.

¹⁵² I commi 634 e 635 dell’articolo 1 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014, così recitano:

“634. Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l’amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l’assolvimento degli obblighi tributari e favorire l’emersione spontanea delle basi imponibili, l’Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l’utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d’affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d’imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all’Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

635. Per le medesime finalità di cui al comma 634 l’Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest’ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d’affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti”.

stabilità 2015 stabiliscono la messa a disposizione, da parte dell’Agenzia delle Entrate, dei dati e delle informazioni riguardanti il contribuente, a favore di quest’ultimo e del suo consulente, attraverso l’utilizzo delle nuove tecnologie, sfruttando anche i canali telematici. Con le stesse finalità, sono previste: la semplificazione della procedura di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali e la restrizione delle casistiche di decadenza dalla rateazione¹⁵³; la disposizione delle dichiarazioni dei redditi precompilate, accettando le quali, i contribuenti possono godere di vantaggi e semplificazioni in termini di adempimenti da eseguire¹⁵⁴.

Il comma 636 stabilisce che, attraverso un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, saranno illustrate le modalità con cui i dati, indicati nei commi precedenti, saranno resi disponibili nei confronti di contribuenti e Guardia di finanza. Il provvedimento, appena citato, dovrà indicare i sistemi di attuazione del “dialogo” tra contribuenti e amministrazione finanziaria, le fonti dei dati, il grado di assistenza fornito dall’Agenzia delle entrate e le possibilità di sanare eventuali omissioni o errori compiuti.

¹⁵³ L’articolo 6, comma 5, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 stabilisce che, “in coerenza con la finalità della lotta all’evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l’efficienza e l’efficacia dell’attività di riscossione”, vengono previste delle semplificazioni per poter usufruire della rateizzazione e la restrizione delle casistiche in cui si decade da detto istituto. Tra le altre previsioni del comma esaminato, si segnalano:

- a) la facilitazione della procedura di accesso alla rateazione, con più semplici adempimenti, sia patrimoniali che amministrativi, richiesti per accedere all’istituto;
- b) la possibilità, per il contribuente che si trovi in “una temporanea situazione di obiettiva difficoltà” (come la definisce la norma) e abbia ricevuto un atto di accertamento, di ricorrere a “meccanismi automatici” di dilazione di pagamento, prima che il carico passi all’agente di riscossione. Grazie a questo sistema, vengono meno le differenze tra la rateizzazione a seguito del ricorso a strumenti deflattivi, tra i quali la conciliazione giudiziale e quella conseguente il ricevimento, da parte del contribuente, di comunicazioni di irregolarità;
- c) la “complessiva armonizzazione e omogeneizzazione delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari”, parificando il numero di rate possibili a seguito di ruoli a carico dell’agente della riscossione e di quelle previste in caso di utilizzo di altre forme di rateazione;
- d) la mancata decadenza automatica dalla rateazione in caso di lievi ritardi nel versamento di una rata o di errori di ridotta misura nel pagamento delle rate.

¹⁵⁴ Il Decreto legislativo del 21 novembre 2014, n. 175 –“Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata” tratta, appunto, della dichiarazione dei redditi precompilata. Si segnala che nell’articolo 5, del medesimo decreto, sono indicate e specificate le limitazioni all’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria, di cui può beneficiare colui il quale accetti la dichiarazione precompilata senza apportare modifiche. Queste limitazioni consistono nel mancato controllo formale sui dati concernenti gli oneri indicati nell’articolo 3 del medesimo decreto, presenti nella dichiarazione

Mentre i commi sopracitati operano anche in “termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali”¹⁵⁵, la previsione del comma n. 637 dell’articolo 1 della legge 190 del 23 dicembre 2014, che amplia l’ambito applicativo del ravvedimento operoso, eliminando alcune cause ostative ed allungando i termini previsti per l’accesso all’istituto¹⁵⁶, incoraggia la spontaneità del contribuente nel sanare la situazione dopo aver compiuto un’infrazione. In tal modo, il legislatore vuole promuovere la collaborazione tra Fisco e contribuente, sia in fase ex ante, in ottica antecedente alle scadenze fiscali, che ex post, cioè in un momento successivo rispetto al mancato o inesatto adempimento, nei termini, dell’obbligazione tributaria. Questa cooperazione, che mira ad incoraggiare la regolarizzazione volontaria da parte del contribuente, permette all’Amministrazione finanziaria di risparmiare tempo ed energie nell’accertamento, da poter destinare ad altre attività o nel controllo di infrazioni compiute da soggetti più pericolosi, che permangono nell’illegalità perché mossi da obiettivi di natura criminale.

precompilata perché forniti all’Amministrazione finanziaria da terzi soggetti. Sono attuabili, invece, sui dati sopracitati, controlli, da parte dell’Agenzia delle Entrate sulla sussistenza o meno delle condizioni del dichiarante circa la spettanza o meno delle agevolazioni, detrazioni e deduzioni collegate all’indicazione nella dichiarazione dell’onere. Nel caso in cui siano state apportate modifiche alla dichiarazione, influenti sulla determinazione del reddito o dell’imposta, non sono valide le limitazioni al potere di controllo suesposte. Se la dichiarazione, anche contenente modifiche, viene presentata, per conto del contribuente, da un professionista o un CAF, la verifica formale dei dati degli oneri viene eseguita nei confronti di questi ultimi, mentre il pagamento delle eventuali somme aggiuntive emergenti a seguito dei controlli e la verifica sull’effettiva spettanza delle agevolazioni e dei benefici dichiarati, sono a carico del contribuente e non dell’intermediario delegato.

¹⁵⁵ Art. 1, comma 634, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

¹⁵⁶ Queste tematiche verranno approfondite dettagliatamente nel paragrafo successivo.

Come ricorda la relazione illustrativa al disegno di legge 23 dicembre 2014, n. 190, p. 875 e ss., il contenuto dei commi 634 e seguenti della legge di stabilità 2015 è in linea con l’obiettivo di semplificazione promosso dalla Legge del 11 marzo 2014, n. 23 che, con la finalità di ottenere un “sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” (come si può leggere nella rubrica della norma) prevede, all’articolo 6, comma 1 e seguenti, che il Governo sia delegato a prevedere alcune cosiddette “forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata”. Per i soggetti di più grandi dimensioni si prevede la predisposizione di sistemi aziendali per la gestione ed il controllo del rischio di natura fiscale, mentre per quelli più piccoli, come le persone fisiche, l’ampliamento del sistema di tutoraggio, al fine di aumentare l’assistenza nei confronti dei contribuenti, anche attraverso il ricorso a modelli precompilati. E’ previsto, al comma 4, che il Governo stabilisca un trattamento premiale, ossia una diminuzione degli adempimenti richiesti, nei confronti di chi si avvalga del tutoraggio.

Il fine ultimo dei passi compiuti dall'Amministrazione Finanziaria verso il contribuente e dell'introduzione della controversa figura del "Fisco amico"¹⁵⁷, che è stata al centro di diverse critiche, è quello di combattere il fenomeno dell'evasione fiscale¹⁵⁸, molto diffuso nel nostro Paese. Gli illeciti di natura tributaria, infatti, godono purtroppo di una bassa rimproverabilità sociale ed è necessario, quindi, cercare di incoraggiare il più possibile la corretta esecuzione degli adempimenti fiscali.

Da fine 2014 ad oggi, l'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997 ha subito varie modifiche¹⁵⁹, ma, essenzialmente, i cambiamenti più rilevanti sono quelli che riguardano l'abrogazione del comma 1bis¹⁶⁰ ed il fatto che la causa ostativa al ravvedimento,

¹⁵⁷ La figura del "Fisco amico" viene criticata da GIOVANNINI A., in *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 319.

L'autore vede come eccessiva la presentazione che viene data del Fisco come un amico, nel senso che lo Stato deve garantire, da un lato, e pretendere dai contribuenti, dall'altro, il rispetto delle regole e della legalità. Quello che eccede un rapporto di questo tipo, che ricordiamo, deve svolgersi, comunque, "con affidamento e collaborazione reciproca" per entrambe le parti, viene visto in maniera negativa e sembra quasi essere una figura creata ad hoc, allo solo scopo di rendere meno amara, per i contribuenti, la spinosa questione del prelievo fiscale.

¹⁵⁸ L'articolo 3, comma 5, della legge n. 23 dell'11 marzo 2014 indica che il Governo è delegato ad individuare, grazie all'utilizzo di decreti, le modalità da adottare contro l'evasione fiscale e contributiva e per promuovere la corretta e spontanea osservanza delle obbligazioni fiscali da parte dei contribuenti, in modo da incoraggiare "l'emersione" delle basi imponibili".

Per i dati relativi all'evasione fiscale, si veda il "Documento di Economia e Finanza 2020 - Nota di Aggiornamento. Allegato - Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2020 (art. 10-bis 1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)".

Il fenomeno che si può definire più estremo è quello dell'evasione fiscale, ma il legislatore combatte anche altri fenomeni, tra i quali, ad esempio l'elusione, l'abuso di diritto.

¹⁵⁹ Dopo la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 Articolo 1, si segnalano il Decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 158, Articolo 16; il Decreto-legge del 22 ottobre 2016, n. 193, Articolo 5; il Decreto-legge del 26 ottobre 2019, n. 124, Articolo 10 bis, e la Legge del 30 dicembre 2020, n. 178, Articolo 1.

¹⁶⁰ Il comma 1 bis dell'articolo 13 del Decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dalla legge del 23 dicembre 2014, n. 190, Articolo 1 stabiliva che previsioni di cui al comma 1, lettere b-bis e b-ter, si applicassero ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Con le modifiche apportate dal decreto-legge del 22 ottobre 2016, n. 193, articolo 5, venne ampliata la portata del comma 1-bis, prevedendo che anche la lettera b-quater si applicasse ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, mentre, solo le lettere b-bis e b-ter, ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

indicata al comma 1, primo periodo, e consistente nell'inizio di "accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza", ora non vale, oltre per i tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate¹⁶¹, anche per quelli doganali e per le accise amministrative dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli. In quest'ultimo caso la preclusione non vale, a parte quando vi sia stata la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento.

Inoltre, la recente modifica apportata all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dall'articolo 1 della legge n. 178 del 30 dicembre 2020, ha introdotto, tra le fattispecie escluse dalla riduzione delle sanzioni ad un quinto del minimo, anche quelle indicate nell'articolo 6, comma 2 bis, del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, per quanto riguarda la memorizzazione omessa o con dati incompleti o non veritieri, di cui si tratterà nel prosieguo.

Le caratteristiche del ravvedimento operoso verranno trattate e approfondite nei paragrafi seguenti.

2.2 Considerazioni sul funzionamento dell'istituto

Come già ricordato nel capitolo precedente, il ravvedimento operoso è un istituto giuridico, che permette al contribuente, o agli obbligati in solido, di porre rimedio spontaneamente ad errori od omissioni compiute.

Di detto strumento possono avvalersi vari soggetti¹⁶²: non solo l'autore della violazione, ma anche gli obbligati in solido, gli eventuali concorrenti e anche l'autore mediato.

Infine, il comma 1 bis venne abrogato con Decreto-legge del 26 ottobre 2019, n. 124, articolo 10 bis, quindi ora le riduzioni di sanzioni ad un settimo e un sesto e del minimo sono applicabili a tutti i tributi.

¹⁶¹ Originariamente, questa causa ostativa valeva per tutti i tributi, poi con la legge 23 dicembre 2014, n. 190 sono stati preclusi da queste limitazioni i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, successivamente, anche le accise e quelli dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, a seguito delle modifiche introdotte all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 dall'articolo 5 del Decreto legge del 22 ottobre 2016, n. 193.

¹⁶² Per l'individuazione dei soggetti per possono avvalersi del ravvedimento, si veda VIOTTO A., "Commento all'articolo 13-ravvedimento" in MOSCHETTI F., TOSI L., "Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria", Cedam, Padova, 2000, p. 439 e ss., di cui si riporta, nel seguito della trattazione, una rielaborazione contenente gli aspetti principali.

Coerentemente con le forme di responsabilità illustrate durante la trattazione dei principi generali delle sanzioni amministrative, è riconosciuta la possibilità di ravvedersi, non solo all'autore materiale della violazione, ma ad una serie di altri attori, cui sono riferibili le sanzioni. In caso contrario, la previsione risulterebbe in contrasto con diverse disposizioni, tra le quali quella, in caso di morte dell'autore della violazione prima dell'intervenuta definitività della sanzione, della statuizione della responsabilità solidale in capo a chi abbia tratto beneficio dall'infrazione¹⁶³.

Altro esempio è quello che riguarda la casistica in cui un soggetto compia un illecito in rappresentanza di una persona fisica, una società o un ente senza personalità giuridica, senza dolo o colpa grave. In questo caso, si ricorda che l'autore persona fisica risponde della sanzione con il limite di cinquantamila euro, a condizione che, dalla violazione, non abbia tratto un diretto vantaggio, mentre la responsabilità è intera per chi ne abbia ricevuto beneficio¹⁶⁴. Nell'ipotesi in cui, nel lasso temporale tra la commissione dell'infrazione ed il termine per il ravvedimento, venisse meno la relazione di rappresentanza o dipendenza tra l'autore della violazione e l'obbligato in solido e fosse riconosciuta solamente al primo soggetto la possibilità di ravvedersi, la scelta o meno di questo di regolarizzare l'illecito, inciderebbe sulle conseguenze nei confronti dei coobbligati. In particolare, la mancata volontà di sanare l'errore o l'omissione da parte dell'autore, il quale gode della limitazione della responsabilità, farebbe ricadere le sanzioni nei confronti dei solidalmente obbligati, ai quali non è riconosciuto il vantaggio della limitazione delle sanzioni a cinquantamila euro¹⁶⁵.

A riconferma della necessità di riservare la possibilità di ravvedersi ad un'ampia platea di soggetti, coinvolti a vario titolo di responsabilità nel compimento dell'illecito, vi è il fatto che, essendo permesso al responsabile l'accollo della sanzione cui è assoggettato l'autore materiale¹⁶⁶, non troverebbe giustificazione permettere solo a quest'ultimo di avvalersi della facoltà di regolarizzare l'infrazione a condizioni favorevoli¹⁶⁷.

¹⁶³ A patto, come scritto al capitolo 1, che non si tratti di persona giuridica.

¹⁶⁴ Ai sensi dell'articolo 11, comma 7, del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997.

¹⁶⁵ Nel caso in cui fosse data la possibilità di eseguire il ravvedimento operoso al solo autore materiale dell'infrazione, quest'ultimo, che gode della limitazione della responsabilità, ai sensi dell'art. 11, comma 7 del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997, potrebbe decidere le sorti delle conseguenze sanzionatorie nei confronti di chi non gode della limitazione a cinquantamila euro delle sanzioni, ossia degli obbligati in solido.

¹⁶⁶ Ai sensi dell'articolo 11, comma 6, del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997.

A seconda della qualifica di chi pone in essere il ravvedimento, da esso si generano effetti differenti. Se un concorrente ricorre allo strumento del ravvedimento, la violazione si considera regolarizzata solo nei suoi confronti, con la conseguenza che gli altri continueranno ad essere assoggettati alla sanzione prevista per l'infrazione. Una situazione particolare è quella dell'omissione di un comportamento a cui sono tenuti più soggetti in solido. In questo caso, il ravvedimento eseguito da uno dei responsabili, libera tutti gli altri, fatto salvo il suo diritto di regresso¹⁶⁸.

Qualora fosse l'autore mediato a voler regolarizzare l'illecito, la sanzione, anche se ridotta, troverebbe applicazione nei suoi confronti e non in quelli dell'autore materiale¹⁶⁹. E' compito di chi si ravvede dimostrare di essere l'autore mediato, tramite prova della sussistenza delle condizioni indicate nell'articolo 10 del decreto legislativo 472 del 1997.

Nell'ipotesi in cui sia l'autore materiale dell'infrazione a ricorrere al ravvedimento, l'obbligazione in capo agli altri soggetti coinvolti viene meno.

A fronte del comportamento collaborativo del trasgressore¹⁷⁰ e della sua azione volta a riconoscere e sanare l'illecito, vengono applicate sanzioni ridotte rispetto a quelle ordinariamente previste. La premialità riconosciuta al contribuente è tanto maggiore,

¹⁶⁷ Cioè avvalendosi del ravvedimento operoso.

¹⁶⁸ Dato che il secondo periodo dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997 stabilisce che, in caso di omissione di un comportamento, cui sono tenuti in solido più soggetti, è prevista una sola sanzione e chi la adempie, libera tutti gli altri, fatto salvo il diritto di regresso, allo stesso modo si può dire che il ravvedimento eseguito da uno dei responsabili, di fatto, faccia venir meno la sanzione in capo agli altri.

¹⁶⁹ Come stabilisce l'articolo 10 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, infatti: "salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale". Quindi, dato che la sanzione è in capo all'autore mediato, è quest'ultimo che deve rispondere dell'illecito e può ravvedersi, escludendo, così, l'autore materiale dalla sottoposizione alla sanzione amministrativa.

Nel caso della regolarizzazione spontanea, sarà chi si ravvede a dimostrare di essere l'autore mediato, in modo da giustificare il ricorso al ravvedimento da parte sua e per liberare l'autore materiale.

¹⁷⁰ Intendo qui, con il termine "trasgressore", i soggetti indicati sopra, i quali, dopo aver commesso un illecito, si avvalgono del ravvedimento operoso perché viene loro concessa questa possibilità (autore materiale, autore mediato, concorrente o obbligato in solido).

quanto minore è il tempo intercorrente tra la violazione e la relativa regolarizzazione, come si vedrà, con più dettaglio, nel seguito della trattazione.

Il vantaggio per l'amministrazione finanziaria, o per l'ente impositore, consiste in un risparmio di tempo e risorse, le quali, al posto dell'accertamento delle violazioni, già autonomamente sanate dal trasgressore¹⁷¹, possono essere indirizzate verso altre attività o per il controllo nei confronti di soggetti connotati da caratteristiche di maggiore pericolosità.

Si ricorda, a tal proposito, il centrale ruolo svolto dal ravvedimento come importante istituto deflattivo, che permette, ad entrambe le parti del rapporto¹⁷², di evitare di instaurare lunghi, impegnativi e complessi processi di accertamento o addirittura di contenzioso.

Sussistono, tuttavia aspetti critici o, comunque, di discontinuità rispetto all'originale ratio del ravvedimento operoso¹⁷³, che meritano di essere considerati e troveranno trattazione approfondita nei paragrafi successivi.

2.2.1 Cause ostative

Le cause ostative sono condizioni, al verificarsi delle quali risulta preclusa la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

Il ricorso a questo strumento, infatti, è escluso, come desumibile dal comma 1 ter dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, quando sia stata constatata già la violazione e, comunque, siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre

¹⁷¹ Ferma restando la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di procedere a controlli, anche a seguito del ravvedimento, il fatto che venga permesso a contribuenti od obbligati in solido di ravvedersi, fa sì che sia possibile differenziare chi presenti la volontà di rimediare all'errore od omissione compiuta, da chi preferisca permanere in una condizione illecita.

¹⁷² L'Amministrazione finanziaria o l'ente impositore, da un lato, ed il contribuente o gli obbligati in solido, dall'altro.

¹⁷³ Si vedano gli articoli delle riviste di seguito elencate, indicati in ordine temporale:

FERLAZZO NATOLI L., MONTESANO P., *"Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997"*, in *"Rivista di Diritto Tributario"*, 2002, parte I, p. 333 e ss.; CORDEIRO GUERRA R., *"La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma"*, in *"Corriere Tributario"*, 2011, n. 1, pp. 31-37; PIZZONIA G., *"Il ravvedimento 2.0 tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo"*, in *"Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze"*, 2015, fascicolo 1, pp. 55 e 72; CONTE D., *"Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i nuovi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo"*, in *"Rivista di Diritto Tributario"*, 2015, parte I, fascicolo 5, p. 443 e ss.

attività amministrative di accertamento, a patto che l'autore o i soggetti obbligati in solido ne abbiano avuto conoscenza formale.

Oggi, tuttavia, le preclusioni appena indicate non valgono¹⁷⁴ per:

- i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate¹⁷⁵, a parte il caso in cui vengano notificati atti di liquidazione e di accertamento, comprendendo anche le comunicazioni conseguenti ai controlli automatizzati o formali¹⁷⁶ relativi alle imposte sui redditi o all'IVA, cioè, rispettivamente, le comunicazioni ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 e dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972¹⁷⁷;
- i tributi doganali e le accise gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli¹⁷⁸, fatta salva la notifica di atti di accertamento e avvisi di pagamento¹⁷⁹.

¹⁷⁴ In base al comma 1-ter del medesimo articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 e come ricorda AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020 p. 1570.

¹⁷⁵ Come, ad esempio, IVA, IRES, IRPEF, IRAP E IMPOSTE INDIRECTE

¹⁷⁶ Avviso bonario o di rettifica della dichiarazione

¹⁷⁷ Una volta ricevute, da parte del trasgressore, le comunicazioni indicate, relative a controlli automatizzati o formali, è ragionevole pensare che gli sia preclusa la possibilità di avvalersi del ravvedimento. Infatti, l'Amministrazione Finanziaria, per produrre questi avvisi di irregolarità ha già impiegato risorse per individuare errori ed omissioni e non ha più senso la concessione di una premialità consistente in un minor peso sanzionatorio nei confronti chi abbia desiderato ricorrere al ravvedimento. Nel caso di ricevimento di comunicazioni ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973 e dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, si ricorda che gli articoli 2 e 3 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, prevedono che le sanzioni siano ridotte ad un terzo e a due terzi, nel caso in cui il trasgressore esegua il pagamento entro trenta giorni dalla ricezione delle comunicazioni in esame. Cfr. VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 433.

Inoltre l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.5, ha precisato che, nonostante non siano indicate nella norma, tra le cause ostative al ravvedimento vadano considerati anche gli avvisi di recupero di crediti d'imposta e di irrogazione di sanzioni per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria".

¹⁷⁸ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 30 maggio 2017, n. 47763/RU/2017

¹⁷⁹ Per i tributi gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, possono essere generate sanzioni talvolta molto elevate, quindi il fatto di poter ricorrere allo strumento del ravvedimento operoso, anche una volta iniziati accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento, risulta particolarmente vantaggiosa, come ricordato da SANTACROCE B., LODOLI L., SBANDI E., in *"Ravvedimento per tributi"*

Le due esclusioni, appena indicate, sono state introdotte abbastanza recentemente rispetto alla disciplina “originaria” del ravvedimento¹⁸⁰; rispettivamente, attraverso la Legge del 23 dicembre 2014, n. 190¹⁸¹, articolo 1, e grazie all’articolo 5 del decreto legge n. 193 del 22 ottobre 2016.

Per gli altri tributi, diversi da quelli doganali e amministrati dall’Agenzia delle Entrate e dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, continuano a valere le cause ostative di cui al comma 1¹⁸². Analizzandole, nel dettaglio, secondo l’ordine esposto nella norma, troviamo, innanzitutto, l’ipotesi di constatazione della violazione, che si sostanziava, tradizionalmente, nell’emissione di un processo verbale¹⁸³, come ricorda l’articolo 24 della legge n. 4 del 7 gennaio 1929¹⁸⁴. Questo atto, essendo caratterizzato da struttura e contenuto ben definiti dalla legge, è idoneo ad essere inquadrato tra gli strumenti portati a conoscenza del destinatario in modo formale, come richiede il comma 1 dell’articolo 13 del d.lgs. 472 del 1997 affinché si possa parlare di causa ostativa al ravvedimento. Oggi, che il p.v.c. non vale più come causa ostativa al ravvedimento per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e i tributi doganali e le accise amministrati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli¹⁸⁵, sembra assumere maggior rilievo l’interpretazione analogica, che fa ritenere valida come causa ostativa per il

doganali e accise: nuove prospettive di riduzione delle sanzioni in corso di accertamento”, in “Il Fisco”, 2017, n. 2, p. 128 e ss.

¹⁸⁰ Intendendo qui, come disciplina “originaria” del ravvedimento operoso, quella dell’articolo 13, nella versione del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

¹⁸¹ Il limite alla possibilità di ricorso per vicende avvenute prima dell’entrata in vigore della Legge del 23 dicembre 2014, n. 190 erano alquanto stringenti, come testimonia l’articolo di ANTICO G., “Solo il pagamento antecedente all’inizio della verifica permette il ravvedimento – commento”, in “Il Fisco”, 2019, n. 17, p. 1674 e ss., che commenta la sentenza n. 8170 della Cassazione civile, Sez. V, del 22 marzo 2019. La sentenza fornisce anche l’indicazione su come il versamento di una prima tranches di quanto dovuto per ravvedimento (cosiddetto ravvedimento “frazionato”) non sia idoneo al perfezionamento di tutte le violazioni. L’argomento verrà trattato in seguito.

¹⁸² Comma 1 dell’articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

¹⁸³ Dato che per i tributi gestiti dall’Amministrazione finanziaria e dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, non valgono più le cause ostative, è possibile anche il ravvedimento post p.v.c., come si dirà in seguito.

¹⁸⁴ L’articolo 24 della legge in esame, infatti, così recita: “Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale”.

¹⁸⁵ Ma vale ancora la causa ostativa rappresentata dalla notifica di un processo verbale di constatazione emesso da altri enti, quali, ad esempio, l’INAIL.

ravvedimento di altri tributi, la notifica di atti di altri enti¹⁸⁶, aventi un determinato contenuto normativamente identificato, e che vengono portati a conoscenza del trasgressore attraverso notifica.¹⁸⁷

Non vengono considerate come ricomprese tra le fattispecie individuate dall'articolo 13, comma 1, del d.lgs. 472 del 1997, invece, le attività interne di indagine attuate dall'ente impositore, non ancora rese note all'esterno.

Altra causa interdittiva al ravvedimento è rappresentata dall'inizio di accessi, ispezioni e verifiche. Dato che questi si esplicano attraverso l'accesso fisico di verificatori/ispettori nei locali dell'attività oggetto di controlli, è immediatamente ed incontrovertibilmente tangibile, per il soggetto destinatario della verifica, l'inizio delle attività.

Le "altre attività amministrative di accertamento" rappresentano la terza e ultima casistica di preclusione al ravvedimento. E' una categoria residuale, che accoglie situazioni non inquadrabili perfettamente nelle due fattispecie precedenti, sopramenzionate. Non comprende solamente inviti a comparire e richieste¹⁸⁸, bensì "un'attività amministrativa diretta all'accertamento"¹⁸⁹, ossia una o più azioni di controllo, di cui sia informato ufficialmente il destinatario, tese a trovare prove della commissione di illeciti amministrativi.

¹⁸⁶ Si chiamino essi "processo verbale di constatazione" o con un altro nome, purché siano caratterizzati da elementi analoghi a quelli di un p.v.c.: abbiano un preciso contenuto, identificato dalla legge, e siano portati a formale conoscenza dell'interessato tramite notifica.

¹⁸⁷ Questa analogia era già prospettata, seppur in riferimento alle cause ostative al tempo vigenti, valedoli per tutti i tributi, da Viotto A., nel "Commentario all'articolo 13".

Ad esempio, VIOTTO A., in *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 424, individua come idonei a precludere il ricorso al ravvedimento, data la loro caratteristica di essere notificati al trasgressore, anche gli atti di contestazione delle violazioni, ex art. 16 del d.lgs. n. 472 del 1997; gli atti di irrogazione contestuali all'accertamento, ai sensi dell'art. 17, comma 1; e le iscrizioni a ruolo indicate dall'articolo 17, comma 3.

¹⁸⁸ A differenza del passato, in particolare riferendosi all'articolo 9 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, che richiamava agli inviti e alle richieste dell'articolo 32. L'articolo 48 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 non nominava nemmeno gli inviti e le richieste tra le cause ostative al ravvedimento, come ricorda, per entrambi i casi, Viotto Antonio, in *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 426.

¹⁸⁹ Cit. VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 426.

Sia gli accessi, le ispezioni e le verifiche, che le altre attività di accertamento, devono essere di tipo amministrativo¹⁹⁰, e da ciò si deduce che controlli di tipo penale, così come questionari sottoposti ai contribuenti al fine di raccogliere dati statistici, non sono idonei ad escludere la possibilità di ravvedimento.

Affinché, in presenza di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, ci si trovi di fronte ad un'effettiva causa ostativa al ravvedimento operoso, è necessaria la sussistenza di "un nesso di probabilità sufficiente tra attività di indagine avviata e individuazione della violazione da regolarizzare"¹⁹¹. Infatti, se l'attività di controllo riguarda un certo periodo d'imposta, il ravvedimento rimane eseguibile per le violazioni relative ad annualità diverse¹⁹². La valutazione sulla possibilità o meno di sanare un illecito spontaneamente, godendo di vantaggi in termini di sanzioni ridotte, deve avvenire a priori, cioè all'inizio delle indagini. Non è sempre facile, però, stabilire con precisione quale sarà il periodo oggetto delle verifiche, in modo da escludere le relative infrazioni dall'ambito di applicazione del ravvedimento. E' possibile individuare l'arco temporale oggetto di indagini in caso di richieste precise, mirate, da parte dell'ente impositore, mentre è molto più difficile qualora si verificano accessi, ispezioni e verifiche. Tale dato può essere rinvenuto dalle dichiarazioni verbalizzate dai soggetti addetti alle verifiche e dalle autorizzazioni in possesso di essi. Se le indagini, in seguito, dovessero estendersi ad anni diversi da quelli indicati nelle dichiarazioni o autorizzazioni dei verificatori, il ravvedimento per i tributi riguardanti quei periodi fiscali, potrà ritenersi valido perché nella fase iniziale dei controlli, stando agli elementi disponibili in tale momento, il controllo su quegli esercizi risultava solo un'eventualità remota, poco probabile.

Anche nel caso in cui siano iniziate attività amministrative di controllo su tributi diversi¹⁹³ da quelli relativi alla violazione che si intende regolarizzare, in special modo se gestiti da enti differenti, il ravvedimento non è escluso. Anche in questa ipotesi,

¹⁹⁰ E' la stessa legge determinarlo. L'articolo 13, comma 1 del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997, infatti, contiene la seguente formula: "(...) accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (...)". La presenza della parola "altre" sta a significare che gli accessi, le ispezioni e le verifiche, qui considerati, sono di tipo amministrativo.

¹⁹¹ Cit. VIOTTO A., "Commento all'articolo 13-ravvedimento" in MOSCHETTI F., TOSI L., "Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria", Cedam, Padova, 2000, p. 429.

¹⁹² Nello stesso senso: Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E.

¹⁹³ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E.

estensioni nei controlli rispetto alle tipologie di tributi indicati nelle verbalizzazioni o autorizzazioni dei verificatori, non precludono la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, non essendo possibile, a priori, determinare con sufficiente probabilità la connessione tra i tributi oggetto del controllo e quelli che il trasgressore vuole sanare spontaneamente, beneficiando della premialità sulle sanzioni. Diversamente, invece, in caso di verifiche generali¹⁹⁴, dato che qui è facile pensare che il controllo mirerà trovare prove circa l'infrazione di norme concernenti la generalità dei tributi, la possibilità di ravvedimento è da considerarsi esclusa.

La ratio sottesa alla decisione di non permettere il ravvedimento in caso di tributi e/o annualità per cui sia ragionevole prevedere, in base all'impostazione dei controlli, la constatazione delle relative violazioni, è quella di voler disincentivare un utilizzo opportunistico del ravvedimento da parte del trasgressore. Egli, infatti, potrebbe non attivarsi per regolarizzare le infrazioni, attendendo fino a quando si presentasse la concreta, quasi certa ed imminente possibilità di venire scoperto. Questo rischio è concreto per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per quelli doganali e le accise gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, per i quali non è più prevista la causa ostativa al ravvedimento.

Una volta analizzati i profili oggettivi delle cause ostative, restano da descrivere quelli soggettivi, ossia come il verificarsi di una delle casistiche sopraindicate nei confronti di un soggetto, escluda la possibilità di effettuare il ravvedimento da parte di altri, coinvolti nell'infrazione.

Nel caso in cui la constatazione o accessi, ispezioni o verifiche siano a capo di uno dei coobbligati o questo sia venuto a conoscenza formalmente di altre attività amministrative di accertamento, il ravvedimento da parte degli altri obbligati in solido è escluso, mentre è permesso il ricorso a detto strumento da parte di soggetti non legati dal vincolo di solidarietà, come autori mediati, concorrenti, soggetti terzi a capo dei quali pende un'obbligazione autonoma di tipo sanzionatorio, anche se collegata a quella del controllato. Può, ad esempio, ricorrere al ravvedimento il dipendente o il datore di lavoro, in caso di lavoro irregolare. In questo caso, la resipiscenza da parte del terzo è utile, non solo per recuperare tributi non versati o sanare infrazioni, ma anche perché costituisce una sorta di denuncia nei confronti del soggetto controllato e assume, quindi,

¹⁹⁴ Come sono state definite dalla Guardia di Finanza, circolare 20 ottobre 1998, n. 1, sub parte I, par. 1.2, richiamata da Viotto A.

valenza probatoria, tuttavia non estinguendo l'obbligazione, in termini di sanzione, a carico dell'autore materiale o degli obbligati in solido. Inoltre, se il terzo non ricorresse al ravvedimento, potrebbe risultare difficile, se non impossibile, per l'ente impositore, scoprire il suo coinvolgimento, a titolo di concorso, nella violazione. Si ricorda che anche le indagini costituiscono cause ostative, qualora l'autore o gli obbligati in solido ne abbiano avuto formale conoscenza. Nel caso esaminato, invece, i soggetti terzi possono aver ricevuto solo informalmente notizia, dal soggetto sottoposto al controllo, quindi non ci si trova nella condizione che rende inapplicabile il ravvedimento¹⁹⁵.

La situazione normativa attuale, quindi, prevede che le cause ostative al ravvedimento non siano applicabili ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e da quella delle Dogane e dei Monopoli e alle accise. E' stata introdotta, quindi, una differenziazione tra questi tributi e gli altri, per i quali ancora valgono le cause interdittive previste dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nella sua versione antecedente alla Legge di stabilità 2015. Questa diversificazione sembra, a parere di chi scrive, contrastare con lo spirito che ha animato la riforma attuata attraverso la legge 190 del 23 dicembre 2014, la quale si era inserita all'interno di un percorso di semplificazione del sistema. Addirittura, fa pensare ad un passo indietro: l'articolo 13 del decreto 472 del 1997 aveva permesso di ottenere una disciplina unitaria, andando a sostituire le diverse norme in tema di ravvedimento, prima contenute, separatamente, nei decreti relativi alle imposte dirette e all'IVA, mentre oggi, avendo una disciplina unitaria, si creano divergenze di trattamento tra una tipologia ed un'altra di tributi. In pratica, per i tributi per cui è stata rimossa la causa ostativa al ravvedimento, si è semplificato l'accesso all'istituto, ma, in ottica di sistema, il fatto che siano previsti due differenti trattamenti, a seconda del tipo di tributo, finisce per rendere più difficile, per i contribuenti, la comprensione su quali siano le effettive possibilità di sfruttare il ravvedimento.

¹⁹⁵ Ad eccezione del caso in cui il contribuente non sia stato avvisato formalmente da parte dell'ente o degli enti chiamati a collaborare/fornire notizie nelle attività di indagine, come ricorda VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 438.

E' auspicabile, quindi, l'adozione, in futuro, di un unico metodo di applicazione delle cause ostative, valevole per tutti i tributi.¹⁹⁶ La previsione di numerose casistiche, infatti, può finire per complicare l'applicazione normativa.

Per quanto riguarda la situazione precedente all'entrata in vigore della legge di stabilità 2015, risultano condivisibili le tesi a sostegno della previsione delle cause ostative¹⁹⁷ al ravvedimento per tutti i tributi, ossia:

- evitare la riduzione del beneficio per l'ente impositore, che si verificherebbe, invece, con la previsione di poter usufruire del ravvedimento una volta iniziati accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento, dato che l'impositore, nell'iniziare dette attività, subirebbe dispendio di risorse¹⁹⁸;
- evitare di svilire la repressività e la dissuasività del sistema sanzionatorio e di quello accertativo;¹⁹⁹
- mantenere la coerenza dell'istituto con il sistema sanzionatorio amministrativo e, in generale, con tutto il sistema tributario.

Il legislatore, sempre con la rimozione delle cause ostative indicate nel comma 1 dell'articolo 13 del d.lgs. 472 del 1997 per i tributi dell'Agenzia delle Entrate e Doganali, ha voluto estendere l'ambito applicativo dell'istituto, nell'ideale ottica di una crescente

¹⁹⁶ La tendenza che si è notata fino ad ora è stata quella di una progressiva estensione della rimozione delle cause ostative al ravvedimento: dapprima per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate ed ora anche per i tributi doganali e le accise gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Si vedrà in futuro quale sarà l'evoluzione.

¹⁹⁷ Ricavate da VIOTTO A., *"Commento all'articolo 13-ravvedimento"* in MOSCHETTI F., TOSI L., *"Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria"*, Cedam, Padova, 2000, p. 415.

¹⁹⁸ Seppur minore, anche in detta ipotesi il ravvedimento avrebbe un'utilità, stante il fatto che nonostante gli accessi, le ispezioni, le verifiche e le altre attività amministrative di accertamento, le violazioni potrebbero non venire mai rilevate.

¹⁹⁹ Dello stesso orientamento è Giovannini A., in quanto asserisce che, attraverso la concessa possibilità, per i tributi gestiti da Amministrazione Finanziaria e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, di ravvedersi anche una volta che siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento, "l'accertamento, inteso come verifica amministrativa, viene largamente svuotato dell'effetto dissuasivo che dovrebbe essergli proprio". Si veda, a riguardo, GIOVANNINI A., *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 317.

cooperazione Fisco-contribuenti²⁰⁰, spingendo i trasgressori alla resipiscenza. In realtà, condividendo le motivazioni a sostegno dell'esistenza delle cause ostative, nella loro formulazione antecedente alla legge di stabilità 2015, non si vedono giustificazioni sufficienti per un cambio di rotta, da parte del Fisco, se non quelle di:

- voler evitare l'insorgere di lunghe e dispendiose liti tributarie, ampliando le possibilità di regolarizzazione spontanea e, addirittura,
- un mero interesse economico, nel recupero di gettito, rappresentato dai tributi evasi, che saranno versati dal contribuente, insieme alle sanzioni, e agli interessi, all'atto del ravvedimento²⁰¹.

In relazione all'ultimo punto, agli occhi dei contribuenti, il Fisco potrebbe sembrare più attento a logiche di cassa piuttosto che a questioni di principio, permettendo comportamenti opportunistici dei trasgressori, che si avvalgano del ravvedimento anche dopo l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche e altre attività amministrative di accertamento, per i tributi, come anzidetto, gestiti dall'Amministrazione Finanziaria e dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

La rimozione della causa ostativa al ravvedimento per le categorie di tributi sopracitati, può rivelarsi "un'arma a doppio taglio": se da un lato, infatti, l'ampliamento dell'ambito applicativo del ravvedimento viene visto come un'apertura ed un incoraggiamento verso la spontanea regolarizzazione delle violazioni dei contribuenti, cui si accompagnano sconti premiali sulle sanzioni, dall'altro, lo Stato, sembra incoraggiare la permanenza

²⁰⁰ All'interno di questa ottica di crescente cooperazione, si inserisce la controversa figura del cosiddetto "Fisco-amico", potenzialmente foriera di errata interpretazione, nel caso in cui si legga come una parificazione del Fisco ai cittadini. Deve sempre essere bene chiaro, infatti, il ruolo dello Stato nel promuovere il rispetto delle regole, seppur dimostrando collaborazione nei confronti dei contribuenti. Il tema è trattato da GIOVANNINI A., in *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 318.

La collaborazione deve rimanere all'interno di determinati limiti perché lo Stato si pone in una posizione superiore rispetto ai cittadini. In tal senso, l'espressione "Fisco-amico", tende ad essere, forse, a parere della scrivente, fuorviante e svilente del ruolo statale.

²⁰¹ Giovannini A. definisce la ratio della nuova normativa sul ravvedimento, conseguente alla legge di stabilità 2015 come "condonistica (permanente)". Viene usato il termine "permanente", in quanto, oltre alla rimozione della causa ostativa, di cui si è trattato nel presente paragrafo, si sono, di fatto eliminate le limitazioni temporali al ravvedimento, vigenti precedentemente, come si vedrà dettagliatamente nel prossimo sottoparagrafo. Si veda GIOVANNINI A., *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 318.

nella situazione illecita. Infatti, dando la possibilità, al contribuente o agli obbligati in solido, in caso di tributi doganali o gestiti dall'Amministrazione finanziaria, di ravvedersi anche dopo l'inizio di accessi, ispezioni o verifiche e altre attività amministrative di accertamento, il legislatore può incoraggiare il trasgressore a permanere nella situazione contraria alla legge, in attesa di vedere se sarà sottoposto a controlli o meno, e decidere di ravvedersi solo nel caso in cui sia certo dell'inizio di attività di indagine amministrativa. Stante anche la probabilità di non venire mai scoperto, verrebbe incoraggiato un atteggiamento opportunistico del trasgressore²⁰², che la legislazione originaria sul ravvedimento contrastava fortemente.²⁰³

Inoltre, con riguardo a due elementi caratterizzanti il ravvedimento, si rilevano cambiamenti sostanziali rispetto al disegno originario dell'istituto.

In primo luogo, infatti, uno strumento nato per evitare l'attività amministrativa di accertamento e indagine, finisce per poter essere esperito, limitatamente alle categorie di tributi indicate nella norma, anche dopo l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento.

In secondo luogo, si passa da un tipo regolarizzazione spontanea²⁰⁴, ad una quasi "indotta"²⁰⁵. I due tipi di spontaneità vengono, per così dire, parificati. Infatti, la nuova disciplina, per i tributi per cui è venuta meno la causa ostativa, riserva lo stesso trattamento sanzionatorio a chi si ravveda, a parità di arco temporale di

²⁰² Definiti da Giovannini A., come "Pensiero e comportamento tipici delinquenziali". Cit. ²⁰² GIOVANNINI A., "Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>", in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 317.

²⁰³ GIOVANNINI A., "Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>", in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 318.

²⁰⁴ La spontaneità, cui ci si riferisce, è quella manifestata da parte del contribuente, nel regolarizzare la violazione, non essendo possibile eseguire indagini di tipo morale accertanti la reale volontà del soggetto di porre rimedio o il suo reale pentimento. Così VIOTTO A., "Commento all'articolo 13-ravvedimento" in MOSCHETTI F., TOSI L., "Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria", Cedam, Padova, 2000, p. 416 e ss.

²⁰⁵ Cit. GIOVANNINI A., "Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>", in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 317. "Indotta" perché conseguente all'inizio dei controlli.

regolarizzazione, prima dell'inizio dei controlli e a chi si attivi dopo la loro conclusione, prima della chiusura del p.v.c.²⁰⁶

In considerazione di tutto ciò, a parere della scrivente, l'evoluzione della normativa sul ravvedimento operoso, per quanto concerne le cause ostative, sembra aver reso meno coerente l'istituto rispetto alla sua originale ratio e ha prodotto effetti contrastanti, per i quali si confida in una soluzione futura da parte del legislatore.

Un'ultima precisazione, di carattere operativo, si rende necessaria: il ravvedimento non preclude l'inizio o la continuazione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, mentre l'inizio di dette attività, per quanto riguarda tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, impedisce il ricorso al ravvedimento operoso.²⁰⁷

2.2.2 Quantificazione della sanzione in base al momento di regolarizzazione

Sono previste diverse tempistiche per eseguire il ravvedimento operoso, a cui corrispondono differenti riduzioni sanzionatorie. A seconda del momento di regolarizzazione, si individuano, in base alla lettura combinata delle classificazioni previste in dottrina²⁰⁸ e di quelle indicate nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, le seguenti tipologie di ravvedimento:

- quello in base alla lettera a) dell'articolo sul ravvedimento operoso del sopracitato decreto legislativo 472. Questo tipo di ravvedimento, per cui è prevista la riduzione

²⁰⁶ Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P., pp. 6-8.

²⁰⁷ Nel primo caso, l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento avviene dopo il verificarsi del ravvedimento, mentre, nel secondo caso, prima.

²⁰⁸ Si vedano:

Assonime, *"Ravvedimento 2015"*, Circolare 11 maggio 2015, n. 15;

<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/12557-ravvedimento-le-scadenze-di-giugno-per-i-versamenti-omessi.html> *"Ravvedimento operoso 2019: tutte le sanzioni per mettersi in regola"* di REDAZIONE FISCO E TASSE;

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/ravvedimento-operoso/come-regolarizzare-versimpo> *"Ravvedimento - come regolarizzare"*;

<https://www.altalex.com/documents/news/2019/07/30/ravvedimento-operoso-vademecum-operativo> *"Ravvedimento operoso: vademecum operativo"* di SETTI S., 30 luglio 2019;

<https://www.ecnews.it/principi-general-del-ravvedimento-operoso/> *"I principi generali del ravvedimento operoso"*, edizione di mercoledì 19 luglio 2017;

ad 1/10 del minimo della sanzione edittale e che riguarda il pagamento di un tributo o un acconto eseguito entro trenta giorni dalla scadenza originaria del versamento non rispettata, può, a sua volta, essere suddiviso in due categorie:

- ravvedimento sprint, applicabile agli omessi e tardivi versamenti di imposte e ritenute, effettuati entro quattordici giorni dal momento dell'infrazione;
- ravvedimento breve, relativo ai versamenti eseguiti tra il quindicesimo e il trentesimo giorno successivo all'omesso versamento nei termini;
- intermedio o trimestrale, per gli errori e le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Se questi vengono regolarizzati oltre trenta giorni ed entro novanta da quando l'infrazione è stata commessa o dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione in cui l'errore o l'omissione è stata commessa, la sanzione è ridotta ad 1/9 del minimo;
- lungo. A differenza del punto precedente, qui il termine previsto per la regolarizzazione è di un anno dal momento dell'errore o l'omissione oppure entro il termine per la dichiarazione relativa all'anno d'imposta nel corso del quale è stata commessa la violazione, per i tributi per cui è prevista la dichiarazione. La sanzione è pari ad 1/8 del minimo edittale;
- biennale, per quanto riguarda gli errori e le omissioni regolarizzati entro due anni, nel caso in cui non sia richiesta una dichiarazione periodica, oppure entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello di commissione della violazione. La sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo;
- ravvedimento lunghissimo o ultra biennale. La sanzione applicabile è pari ad 1/6 del minimo e questa fattispecie è prevista per i versamenti eseguiti oltre due anni dall'omissione o dall'errore, qualora non sia prevista la dichiarazione, oppure oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è avvenuta l'infrazione;
- ravvedimento successivo al processo verbale di constatazione²⁰⁹, non applicabile in caso di: "mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, (...)

²⁰⁹ Successivo alla constatazione della violazione, ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Come ricorda ZAPPI A., in *"Ravvedimento operoso <<allargato>>: non tutti i verbali sono <<diversamente>> pvc"*, in *"Il Fisco"*, 2018, n. 4, p. 340 e ss., l'unico atto idoneo a permettere il ricorso a questa casistica di ravvedimento, è il p.v.c., ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. Esiste, infatti, tutta una serie di altri atti, di cui si avvale l'Amministrazione Finanziaria, che non possono essere in alcun modo

memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri”, “emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o emissione per un importo inferiore a quello reale”; “omesse annotazioni sul registro dei corrispettivi di ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento dei misuratori fiscali”, “mancata installazione degli apparecchi per l’emissione degli scontrini fiscali”. In questo caso, la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo e lo sconto premiale è applicabile ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. Anche per i tributi doganali e le accise gestiti dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è esperibile il ravvedimento post p.v.c. ma, per la determinazione delle sanzioni ed il versamento, è necessario fare riferimento a quanto indicato nel processo verbale di constatazione stesso²¹⁰.

In questa occasione, è utile ricordare che il fatto che la violazione sia già stata constatata tramite un processo verbale, non trasforma il ravvedimento in un atto di acquiescenza. Il ravvedimento, infatti, rimane un istituto per la regolarizzazione spontanea. La conseguenza di ciò, è data dal fatto che il contribuente che abbia ricevuto un p.v.c., debba comunicare esplicitamente all’ufficio per quali rilievi voglia prestare acquiescenza.²¹¹

Ulteriore casistica di riduzione della sanzione, questa volta ad un decimo del minimo, è quella individuata dalla lettera c) dell’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, la quale è prevista per la presentazione della dichiarazione con un ritardo non superiore

parificati al p.v.c. Sono, ad esempio, il processo verbale giornaliero, il processo verbale istruttorio, l’invito a comparire ed il verbale finale di chiusura di un contraddittorio esperito con esito negativo, i quali (cit. pagina 343 del medesimo articolo, scritto da Zappi A.): “hanno rilevanza meramente interna al procedimento di accertamento e formalizzano solo attività istruttoria, informativa, ricognitiva e, al più, propedeutica ad accordi deflativi del contenzioso o prodromici ad una contestazione, ma, in alcun modo, gli stessi possono essere ricondotti alla fattispecie tecnico-normativa del PVC, poiché la contestazione repressiva di una violazione non è solo una comunicazione di un possibile addebito, ma è un’imputazione di una specifica violazione, con un atto a rilevanza esterna, che prevede e può provocare anche precise ed immediate conseguenze giuridiche”.

²¹⁰ Nel sito <https://www.adm.gov.it/portale/ravvedimento-operoso> sono riportate le sanzioni ridotte applicabili in caso di ravvedimento operoso, fino alla casistica di riduzione ad un sesto della sanzione. Per il ravvedimento post p.v.c. è scritto di fare riferimento a quanto indicato nel p.v.c. stesso.

²¹¹ Agenzia delle Entrate, Circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E, richiamata anche da Fondazione Nazionale dei Commercialisti, “*Il nuovo ravvedimento operoso*”, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P., p. 6.

a novanta giorni o per la dichiarazione periodica IVA, presentata non oltre trenta giorni dopo, rispetto al termine ordinario, di cui si tratterà nell'ultimo paragrafo del presente capitolo.

Si precisa che le sanzioni, presenti nell'elenco sopraindicato e ridotte in base al momento di perfezionamento del ravvedimento, sono applicabili salvo che, nell'intervallo temporale intercorrente tra l'errore o l'omissione e la relativa spontanea regolarizzazione, sopraggiungano cause ostative, delle quali si è trattato in precedenza.

Come si può notare, l'articolo 13 del d.lgs. 472 del 1997 indica a quanto deve essere ridotta la sanzione edittale per ottenere la sanzione applicabile, a seconda del momento in cui si applica il ravvedimento. E' quindi necessario, al fine del calcolo dell'effettiva sanzione applicabile, prendere in esame congiuntamente quanto indicato nell'articolo 13 del decreto legislativo 472, e avere riguardo alla sanzione minima edittale, rinvenibile, a seconda della violazione compiuta, all'articolo di legge che ne dispone.

La sanzione ordinaria, di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, che regola i "Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione", è pari al 30% del tributo non versato o pagato in ritardo. Il decreto legislativo n. 158 del 2015 ha apportato un'importante modifica, riducendo fino alla metà la sanzione per i versamenti spontaneamente eseguiti entro il termine di 90 giorni dall'infrazione. La sanzione base, attualmente vigente è, quindi, pari al:

- 15%, ridotta ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, se la regolarizzazione avviene entro quindici giorni;
- 15% per le violazioni od omissioni sanate tra i 16 e i 90 giorni successivi al loro compimento;
- 30%, ossia sanzione ordinaria, per ritardi oltre i 90 giorni.

Quindi, dalla lettura congiunta degli articoli 13 dei decreti legislativi 471 e 472 del 18 dicembre 1997, si ricava la sanzione applicabile per ciascuna fattispecie:

- per il ravvedimento sprint, risulta essere dello 0,1% per ogni giorno di ritardo²¹²;
- per il ravvedimento breve ed intermedio o trimestrale, il minimo, a cui applicare le riduzioni, rispettivamente ad 1/10 e 1/9, è rappresentato dal 15%²¹³;

²¹² La sanzione del 15% viene ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo, cioè all'1%. Questa è la sanzione base e, per calcolare quella ridotta per il ravvedimento, è necessario ridurla ulteriormente ad 1/10, ottenendo così lo 0,1% giornaliero.

- per il ravvedimento lungo, biennale, ultra biennale e successivo al processo verbale di constatazione, la sanzione base, da ridurre ad 1/8, 1/7, 1/6 e 1/5, è quella ordinaria, del 30%²¹⁴.

Come si può notare, la riduzione sanzionatoria diminuisce, man mano che ci si allontana dal momento della violazione, in osservanza del principio “di gradualità decrescente del trattamento premiale”²¹⁵. Maggiore è il tempo intercorso senza che il contribuente ricorra alla sanatoria spontanea e senza che riceva avvisi bonari o cartelle, e meno probabile²¹⁶ sarà per l’Amministrazione Finanziaria l’individuazione dell’errore o l’omissione. Inoltre, viene visto meno positivamente chi non si attiva tempestivamente per regolarizzare l’illecito, ponendo in essere un atteggiamento che può essere interpretato come opportunistico, teso a permanere nell’inerte attesa di controlli, la cui probabilità, tra l’altro, cala con il passare del tempo.

La formulazione antecedente all’entrata in vigore della legge n. 190 del 23 dicembre 2014, contemplava solo tre tipi di ravvedimento, coincidenti con le lettere a), b) e c) del comma 1 della versione attualmente in vigore dell’articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997. Le riduzioni sanzionatorie previste, quindi, erano solo quelle ad un decimo ed un ottavo del minimo. La legge di stabilità 2015 ha di molto ampliato la gamma di

²¹³ Per il ravvedimento breve, la sanzione ridotta si calcola, applicando alla sanzione ordinaria del 15% la riduzione ad 1/10, ottenendo 1,5%.

Per quello intermedio o trimestrale, la riduzione ad 1/9 va calcolata sempre sul minimo del 15%, ottenendo, così la sanzione vantaggiosa dell’1,67%.

²¹⁴ per il ravvedimento lungo, biennale, ultra biennale e successivo al processo verbale di constatazione, la sanzione “base”, alla quale fare riferimento e a cui applicare le riduzioni, è quella del 30%.

Il ravvedimento lungo prevede la riduzione ad 1/8, mentre quello biennale ad 1/7, quello ultra biennale ad 1/6 e quello successivo al p.v.c. ad 1/5, ottenendo, così, rispettivamente, le sanzioni ridotte a 3,75%, 4,29%, 5% e 6%.

²¹⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare del 9 giugno 2015, n. 23/E, richiamata da <https://www.ecnews.it/principi-general-del-ravvedimento-operoso/> “I principi generali del ravvedimento operoso”, edizione di mercoledì 19 luglio 2017.

²¹⁶ I controlli automatizzati sono generalizzati e rilevano, generalmente in un arco temporale abbastanza breve, errori o anomalie dichiarative. I controlli formali richiedono generalmente più tempo. Più è sofisticato l’errore, più difficile è rilevarlo e maggiore è il tempo necessario, nel caso, per trovarlo.

Più passa il tempo e più cala la possibilità che l’Amministrazione finanziaria o l’ente impositore rilevi l’errore. Di contro, con il passare del tempo, maggiore è la probabilità per il trasgressore di non venire scoperto.

possibili sconti premiali sulle sanzioni²¹⁷, prevedendo ulteriori casistiche di riduzione, in base a tempi “intermedi” di tardiva regolarizzazione dell’illecito²¹⁸ e, di fatto, ha abolito il previgente limite temporale previsto per la possibilità di ricorrere al ravvedimento, che coincideva con il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all’anno nel corso del quale era avvenuta la violazione.

Nella stessa direzione di ampliamento dell’ambito applicativo dell’istituto, è da ricordare la soppressione della causa ostativa rappresentata dall’inizio di accessi, ispezioni e verifiche per quanto riguarda i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, estesa successivamente anche ai tributi doganali ed alle accise amministrati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli²¹⁹, con le precisazioni di cui al paragrafo precedente. Per questi tributi, quindi, vale la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo edittale, nel caso in cui la regolarizzazione spontanea avvenga a seguito di un processo verbale di constatazione.

La ratio dell’ampliamento dell’ambito applicativo del ravvedimento operoso è quella di incentivare la regolarizzazione spontanea dei contribuenti e degli obbligati in solido, che produce numerosi vantaggi, di cui si è già trattato, e di combattere l’evasione fiscale, instaurando un rapporto collaborativo tra Fisco e contribuenti.

Tuttavia, il fatto di aver ampliato in modo così significativo la graduazione degli sconti premiali, può rivelarsi, a parere di chi scrive, controproducente per l’Erario o per l’ente che amministra il tributo. Il contribuente, infatti, dato l’elevato numero di “scaglioni”²²⁰, individuati da limiti temporali di regolarizzazione e relativi sconti premiali, i quali risultano caratterizzati da riduzioni delle sanzioni che decrescono abbastanza

²¹⁷ Grazie all’aggiunta, come già ricordato, al comma 1 dell’articolo 13 del d.lgs. 472 del 1997, delle lettere a-bis), b-bis), b-ter) e b-quater).

²¹⁸ Per tempi “intermedi” si intendono quelli di regolarizzazione non previsti prima della legge di stabilità 2015, che permettono di ottenere le sanzioni ridotte ad un nono, un settimo, un sesto ed un quinto del minimo.

²¹⁹ Si veda il comma 1-ter) dell’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

²²⁰ Quelli che GIOVANNINI A., in *“Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>”*, in *“Il Fisco”*, 2015, n. 4, p. 317., definisce “parcellizzazione delle frazioni di riduzione della sanzione”.

lentamente²²¹, in ragione del tempo trascorso, potrebbe essere incentivato a procrastinare la regolarizzazione dell'illecito.

Inoltre, in caso di violazione consistente nel mancato o parziale pagamento di un tributo afferente, ad esempio, all'Agenzia delle Entrate, regolarizzato spontaneamente dopo il ricevimento di un processo verbale di constatazione, la sanzione è del 6%²²², contro una del 10%²²³ del tributo non versato nei termini, nell'ipotesi di ricevimento di un avviso bonario relativo a controlli automatici, ex art. 36 bis del D.P.R. 600/1973, con pagamento dell'intera somma o della prima rata entro trenta giorni dalla notifica dello stesso. Confrontando le due misure sanzionatorie, ossia quelle del 6% e del 10%, la differenza risulta essere non molto elevata.

²²¹ Nel caso in cui la sanzione edittale, da prendere come riferimento, sia quella di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, le sanzioni, in base al momento di regolarizzazione dell'infrazione sono (in ordine crescente di ritardo nella sanatoria spontanea): 0,1% giornaliero (fino a un massimo di 1,40% per 14 giorni di ritardo); 1,50%; 1,67%; 3,75%; 4,29%; 5% e 6%. Come si può notare, l'aumento di sanzione intercorrente tra la regolarizzazione in un periodo e nel successivo è, rispettivamente, di: 0,01% giornaliero fino al 14°; 0,10%; 0,17%; 2,08%; 0,54%; 0,71%; 1%, quindi non molto elevato. La conseguenza di ciò è che il contribuente può essere tentato, di volta in volta, a posticipare il momento di regolarizzazione, tenendo conto del fatto che la variazione di sanzione non sarà molto elevata e la probabilità di essere scoperti tende a diminuire con il passare del tempo. Anche prendendo in considerazione l'aumento di sanzione intercorrente tra il ritardo di 14 giorni e la regolarizzazione dopo il ricevimento di un processo verbale di constatazione, ossia tra quello che possiamo definire il primo arco temporale possibile per il ravvedimento e l'ultimo, a fronte di un periodo talvolta molto lungo, la variazione di sanzione risulta essere abbastanza contenuta, ossia del 4,6 %.

Ritornando, per un momento, alle variazioni di sanzioni da un arco temporale di regolarizzazione al successivo, il dato più elevato risulta essere quello del 2,08%, dovuto, però, anche al fatto che cambia la sanzione edittale di riferimento per il calcolo delle riduzioni sanzionatorie: si passa da quella del 15% per le regolarizzazioni entro 90 giorni dall'infrazione, a quella del 30% prevista per le violazioni sanate entro un anno oppure entro il termine per la dichiarazione relativa all'anno d'imposta nel corso del quale è stata commesso l'illecito, per i tributi per cui è prevista la dichiarazione.

²²² È stata presa in esame la sanzione corrispondente all'arco temporale più distante di regolarizzazione spontanea, che comporta una riduzione sanzionatoria ad 1/5 del minimo. Questo per dimostrare la convenienza in termini economici, seppur limitata, a ricorrere al ravvedimento operoso piuttosto che attendere l'avviso bonario.

²²³ Si ricorda che, in caso di ricevimento di una comunicazione di irregolarità, a seguito di controlli automatici, il contribuente può godere della riduzione ad un terzo della sanzione ordinaria del 30%, nel caso in cui esegua, entro 30 giorni dalla notifica dell'avviso bonario, il pagamento di quanto richiesto, in unica soluzione o della prima rata, qualora abbia optato per la dilazione.

L'avviso bonario, comunque, può essere ricevuto anche in un periodo antecedente all'ultima finestra disponibile per il ravvedimento, con la conseguenza che sarebbe risultato maggiormente conveniente ricorrere alla regolarizzazione spontanea²²⁴.

Altro elemento, su cui il contribuente è chiamato a riflettere, è rappresentato dal fatto che, in caso di ravvedimento operoso, è necessario regolarizzare ciascuna infrazione come a sé stante. Non sono, infatti, applicabili le norme vantaggiose sul cumulo, né quelle peggiorative sulla recidiva²²⁵.

Lasciando, per un attimo, da parte calcoli circa la mera convenienza economica, è necessario anche considerare altri aspetti degni di nota:

- nonostante la sanzione in caso di ricevimento di avviso di irregolarità, ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. 600 del 1973, sia più alta di quella risultante dal ravvedimento, di contro, nella prima ipotesi, sussiste la possibilità di ricorrere alla rateazione, utile nel caso in cui il contribuente si trovi in momentanea limitata disponibilità di liquidità.
- Le condizioni personali del soggetto, intendendo la liquidità a sua disposizione, che dipende dalle dinamiche della sua attività lavorativa o imprenditoriale e risente, talvolta, di variabili esogene²²⁶.
- La propensione individuale ad essere in regola con gli adempimenti tributari. Un ruolo fondamentale nell'incoraggiare il corretto comportamento dei soggetti, è svolto dal carattere di deterrenza delle sanzioni. Molto, dipende, però, dai principi dei soggetti: se un contribuente ritiene riprovevole il fatto di non adempiere

²²⁴ Tanto più tempestivo, rispetto all'infrazione, risulta essere il ricevimento dell'avviso bonario, tanto maggiore sarebbe stata la convenienza ad avvalersi del ravvedimento operoso. La sanzione fissata dalla comunicazione di irregolarità, infatti, è sempre della stessa percentuale, indipendentemente dalla data di emissione dell'avviso, mentre, in caso di ravvedimento operoso, lo sconto premiale sulla sanzione è tanto maggiore quanto più la regolarizzazione spontanea risulta essere celere rispetto al momento della violazione, secondo quanto stabilito dall'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997.

²²⁵ Per maggiori approfondimenti, si veda il capitolo 1 del presente elaborato.

²²⁶ Un chiaro esempio in questo senso, è rappresentato dall'attuale situazione pandemica legata al Covid19, che ha rappresentato uno shock, identificato nella teoria economica come "cigno nero", ossia un fenomeno in grado di alterare equilibri e rendere variabile anche ciò che veniva considerato stabile o quasi certo. In questo contesto, attività con regolari flussi di cassa, che avevano progettato investimenti o uscite legate al pagamento di imposte, in base alle future entrate attese, si sono trovate con serie difficoltà ad affrontare gli impegni preventivati.

correttamente alle obbligazioni tributarie, indipendentemente da elevate o basse sanzioni, la sua coscienza gli imporrà di comportarsi correttamente, secondo le regole²²⁷.

Un'analisi dei dati aggregati circa la propensione al corretto adempimento degli obblighi fiscali, da svolgere coinvolgendo ambiti quali la statistica e la psicologia, sarebbe molto utile al legislatore, al fine di comprendere la migliore strategia da applicare nella definizione delle sanzioni per ottenere il massimo risultato, fermo restando che l'Erario può influenzare il comportamento dei soggetti dall'"esterno"²²⁸, non riuscendo ad intervenire, direttamente e celermente, sulle convinzioni e le abitudini dei contribuenti²²⁹. Analisi di questo tipo, comunque, sono difficili da realizzare e spesso trovano limiti nella possibile non veridicità delle dichiarazioni rilasciate in fase di campionamento²³⁰, quindi talvolta si dimostra più efficace analizzare ex post la risposta dei contribuenti ad una variazione nella legislazione circa le sanzioni.

- Il contesto sociologico di appartenenza, che incide nei comportamenti individuali, specie per soggetti fortemente votati ad atteggiamenti aggreganti e di socialità. Un atteggiamento sociale che reputa come gravi gli illeciti tributari costituirà un elemento di deterrenza, seppur lieve, contro tali infrazioni, contribuendo a ridurne il verificarsi.
- Il fatto che la probabilità che l'illecito venga scoperto diminuisce, man mano che passa il tempo tra l'infrazione e la regolarizzazione spontanea. Anche il tipo di

²²⁷ Sempreché il soggetto ritenga molto importante l'osservanza delle regole e le consideri eque, giuste.

²²⁸ Cioè intervenendo su variabili sotto il suo controllo, come il livello di sanzioni, e non afferenti alla sfera personale e morale del soggetto.

²²⁹ Per intervenire sulla mentalità della popolazione sarebbe necessaria l'implementazione di attività culturali e di comunicazione, volte ad incoraggiare il corretto adempimento delle obbligazioni tributarie o il rimedio tramite ricorso al ravvedimento operoso.

²³⁰ Sussiste la possibilità, infatti, che gli intervistati forniscano informazioni non veritiere circa il loro possibile comportamento in risposta all'ipotesi di una variazione relativa alla misura delle sanzioni applicate in caso di illecito. E' molto raro, a parere di chi scrive, che un evasore dichiari di essere tale o che un soggetto, ad esempio, sostenga apertamente la probabilità di non versare un tributo avvalendosi del ravvedimento, nonostante si ipotizzi uno sconto premiale sanzionatorio maggiore rispetto a quello vigente. In questi casi, i dati raccolti non si dimostrano utili per veicolare informazioni al legislatore, bensì possono fornire un'immagine fuorviante su quali siano le scelte migliori che dovrà intraprendere il legislatore, al fine di raggiungere gli obiettivi auspicati.

errore/omissione incide sulla probabilità: più elevata per i mancati pagamenti di tributi dichiarati, la cui facile rilevazione avviene con i controlli automatizzati, ai quali viene sottoposta la generalità dei contribuenti. Errori più complessi, invece, necessitano un maggior grado di controllo e approfondimento da parte dell'Agenzia delle Entrate per venire rilevati. Così, alcune incongruenze vengono portate alla luce solo attraverso una verifica documentale, cui l'Amministrazione Finanziaria può procedere dopo aver ricevuto quanto richiesto, a seguito dell'emissione di una comunicazione relativa a controlli formali. Questi, si verificano più raramente rispetto ai controlli automatizzati e permettono, in caso di richiesta del versamento di un importo, di ridurre la sanzione al 20%, nel caso in cui quanto interamente richiesto o la prima rata sia versato entro trenta giorni. Come si nota, la sanzione è più elevata rispetto a quella prevista per avviso bonario conseguente ai controlli automatici perché, nel primo caso è richiesto un maggior dispendio di risorse da parte dell'Amministrazione finanziaria ed è più difficile individuare l'errore. Non potendosi, inoltre, escludere che esso non sia dovuto a semplice colpa, bensì ad intenzionalità nel compiere l'illecito.

- Considerazioni di altro tipo, legate alle conseguenze derivanti dal ricorso ad uno strumento piuttosto che ad un altro, anche sul piano penale²³¹.

L'elenco, stilato dalla scrivente, non è esaustivo e la sua funzione è quella di evidenziare come l'efficacia del ravvedimento operoso nell'attrarre i contribuenti, o gli obbligati in solido, ad avvalersi della regolarizzazione spontanea, non debba valutarsi solo in base a calcoli di mera convenienza economica, ma sia necessario considerare anche altri elementi.

Nell'esame di pro e contro al ricorso al ravvedimento, pesano anche fattori di natura individuale e personale, difficilmente influenzabili da parte del legislatore.

Variabili su cui, invece, lo Stato o l'ente competente possono intervenire sono l'entità delle sanzioni e la probabilità di controlli, intesi anche come attività che danno vita all'emissione di avvisi di irregolarità. Attraverso questi strumenti, risulta possibile indirizzare i contribuenti verso un certo comportamento fiscale e anche sanatorio.

Nonostante, in prima battuta, sembri più conveniente, dal punto di vista economico²³², il ravvedimento, rispetto ad altri strumenti deflattivi o di definizione agevolata, è

²³¹ Degli effetti del ravvedimento operoso sul piano penale si tratterà nel capitolo 3.

²³² Intendendo, qui, dal punto di vista della mera sanzione applicata.

necessario, volta per volta, fare il calcolo effettivo di cosa risulti dovuto, in un'ipotesi piuttosto che in un'altra: a fronte di sanzioni più basse in caso di regolarizzazione spontanea, è necessario sanare ciascuna infrazione come a sé stante²³³, non essendo possibile applicare né la vantaggiosa regola del cumulo, né quella peggiorativa della recidiva.

Altro elemento a sfavore del ravvedimento operoso è dato dal fatto che non è possibile ricorrere alla rateazione, ma solo al cosiddetto ravvedimento frazionato, come si dirà meglio in seguito. Ciò lo può rendere meno appetibile rispetto ad altri strumenti deflattivi, per i quali è ammessa la dilazione.

La scelta verso uno strumento, piuttosto di un altro, ha vari impatti. Magari un soggetto, per non incorrere in procedimenti incerti e lunghi di accertamento e contenzioso, preferisce ricorrere al ravvedimento, istituto di semplice e veloce accesso²³⁴. Qualora, invece, il contribuente riceva una contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria o dall'ente impositore/riscossore, considerata, da egli, infondata, può ricorrere all'autotutela o, addirittura, contestare la pretesa, instaurando un contenzioso, il quale può concludersi con la ragione a favore dell'una o dell'altra parte.

Va ricordato quanto le sanzioni rappresentino uno strumento di deterrenza molto importante nel nostro ordinamento, dove la rimproverabilità sociale dell'evasione non risulta essere, purtroppo, molto elevata e, quindi, vadano modulate molto attentamente. Attraverso l'ampliamento della gamma di riduzioni sanzionatorie previste in caso di ravvedimento e alla rimozione di alcune cause ostative, per talune categorie di tributi, il legislatore ha voluto idealmente incoraggiare il ricorso alla regolarizzazione spontanea da parte dei contribuenti. Tuttavia, il pericolo è quello che, con l'ampliarsi dell'orizzonte temporale e le casistiche previste per il ravvedimento, in realtà, il trasgressore sia spinto a permanere nell'illegalità.²³⁵ Probabilità, tra l'altro, rilevata anche trattando le cause ostative.

²³³ Come ricorda la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2016, n. 42/E., in caso di ravvedimento, le sanzioni per le "cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione)", sono dovute separatamente per ciascuna infrazione compiuta, non essendo applicabile il cumulo giuridico, ex art. 12 del d.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

²³⁴ Come chiarito nel primo capitolo dell'elaborato.

²³⁵ Si riporta, a tal proposito, la citazione di GIOVANNINI A., *"Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>"*, in "Il Fisco", 2015, n. 4, p. 317: "Il

Concludendo la trattazione riguardante la modulazione delle sanzioni da ravvedimento, si segnala anche il comma 5 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, il quale afferma la possibilità che leggi e atti aventi forza di legge stabiliscano ulteriori casistiche di sconti premiali sulle sanzioni. Di fatto, in questo modo, le previsioni del comma 1 non rappresentano un elenco "chiuso", ma possono essere ampliate attraverso interventi normativi.

Fino a questo punto, si è trattato prevalentemente della sanzione.

Affinché il ravvedimento operoso possa dirsi perfezionato, però, è necessario che, oltre a questa ed al tributo, vengano corrisposti anche gli interessi di mora, "calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno"²³⁶.

Per il 2021 il saggio di interesse è dello 0,01%²³⁷, il più basso dall'entrata in vigore dell'articolo 1284 del codice civile. Per ciascun periodo d'imposta intercorrente tra la violazione e la spontanea regolarizzazione, è necessario applicare il saggio d'interesse, individuato annualmente tramite decreto ministeriale²³⁸. Per quanto concerne il vero e

fatto che il ravvedimento sia ammesso entro gli ordinari termini di decadenza dell'Amministrazione dal suo potere d'accertamento e il fatto che la sanzione, determinata in frazione, aumenti con l'approssimarsi di quella scadenza, finisce per scoraggiare, anziché incentivare la resipiscenza del trasgressore. E infatti, la possibilità di essere scoperto diminuisce col passare del tempo: perché rivelare spontaneamente ciò che, in una scala crescente di probabilità, l'Amministrazione potrebbe non essere in grado di verificare? E perché dichiarare la malefatta se il rimedio, pur con un marginale "costo aggiuntivo" dovuto alla minore frazione di abbattimento della pena, può operare - nella peggiore delle ipotesi - anche una volta constatata la violazione dall'Amministrazione stessa?". Si ricordano anche le posizioni espresse, dallo stesso Giovanni A., per quanto riguarda la figura del cosiddetto "Fisco-amico", per cui si rinvia al sottoparagrafo, del presente elaborato, dedicato alle cause ostative.

²³⁶ Cit. art. 13, comma 2 del d.lgs. 472 del 18 dicembre 1997. Per gli interessi legali il riferimento è all'art. 1284 del Codice Civile.

²³⁷ Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto dell'11 dicembre 2020.

²³⁸ L'articolo 2, comma 185 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 ha fissato il saggio degli interessi legali, ex articolo 1284 del Codice Civile, al 5% e ha altresì previsto che il Ministro dell'Economia e delle finanze possa modificare detta percentuale in base al rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non oltre dodici mesi ed al tasso d'inflazione registrato nell'anno.

L'eventuale modifica, attuata tramite decreto, va emanata dal Ministero entro il 15 dicembre dell'anno antecedente a quello di decorrenza del nuovo tasso di interesse.

Si veda, per gli argomenti trattati nella presente nota, tra gli altri, il sito <https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/10611-interessi-legali-al-2-5-dall-1-1-2012-l-aumento->

proprio calcolo degli interessi giornalieri, è utile precisare che la formula da applicare è quella dell'anno civile, utilizzando come denominatore 365, anche qualora si tratti di anno bisestile, altrimenti, a parità di tasso d'interesse, tributo e ritardo nella sanatoria, l'onere legato agli interessi risulterebbe ingiustificatamente diverso, per il solo fatto di avvalersi dell'istituto in un anno, piuttosto che in un altro²³⁹.

Per la corretta esecuzione del ravvedimento operoso, il comma 2 dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, richiede che il versamento della sanzione ridotta avvenga contestualmente a quello del tributo e degli interessi. La contestualità, nella presente circostanza, va intesa nel senso che il pagamento delle somme dovute debba avvenire nello stesso "arco temporale"²⁴⁰. Non è necessario, quindi, che tutte le "incombenze"²⁴¹ legate al ravvedimento vengano soddisfatte lo stesso giorno. A riconferma di ciò, è riconosciuta la possibilità, al contribuente o all'obbligato, di ricorrere al ravvedimento frazionato²⁴², per il quale è ammesso il pagamento di sanzioni

colpisce-anche-il-ravvedimento.html "Interessi legali più alti dal 2019: 0,8% a partire dall'1.1.2019", di redazione Fisco e Tasse, pubblicato il 3 gennaio 2019.

²³⁹ Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 14 luglio 2008, n. 296/E, richiamata da <https://www.altalex.com/documents/news/2019/07/30/ravvedimento-operoso-vademecum-operativo> "Ravvedimento operoso: vademecum operativo" di SETTI S., 30 luglio 2019.

La formula per il calcolo degli interessi (formula dell'interesse semplice), rinvenibile anche in AA.VV., "Fisco 2020", IV edizione, IPSOA, 2020, p. 769, è:

$$I = C \times R \times N / 365,$$

dove:

C = capitale (in questo caso il tributo, o una sua parte, non versato alla scadenza originaria);

R = tasso d'interesse legale;

N = numero di giorni, da quello successivo alla scadenza "normale" dell'obbligazione a quello di regolarizzazione dell'infrazione;

365 è il numero di giorni componenti l'anno civile. Questo denominatore va utilizzato anche in caso di anno bisestile, altrimenti, a parità di altre variabili, gli interessi risulterebbero inferiori nel caso in cui il contribuente decidesse di ravvedersi nel corso di un anno composto da 366 giorni, anziché in un periodo d'imposta "ordinario".

²⁴⁰ Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, richiamata da Fondazione Nazionale dei Commercialisti, "Il nuovo ravvedimento operoso", Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P.

²⁴¹ Così definite dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, in "Il nuovo ravvedimento operoso", Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P., p. 9, intendendo la rimozione della violazione dal punto di vista formale ed il pagamento di quanto dovuto.

²⁴² Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 23 giugno 2011, n. 67/E.

e interessi in un momento diverso da quello dell'esecuzione del versamento del tributo. A tal proposito, torna utile ricordare che il ravvedimento si considera perfezionato all'atto del versamento della sanzione.

Per quanto concerne la regolarizzazione delle violazioni sostanziali, sono necessari due adempimenti, ossia la "rimozione formale della violazione" ed il contestuale versamento di quanto dovuto, a titolo di tributo, sanzione ridotta ed interessi di mora²⁴³.

2.2.3 Ravvedimento operoso "frazionato"

La disciplina del cosiddetto ravvedimento operoso parziale o frazionato è contenuta nell'articolo 13 bis del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997. Il testo è rinvenibile qui sotto.

Art. 13-bis.

In vigore dal 30/06/2019. Introdotto con Decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34. Articolo 4 decies

"1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che e' consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, purché nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente, la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento e' riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente e' consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

2. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate".

L'argomento verrà trattato in seguito. Per ora, è sufficiente specificare che trattasi di ravvedimento che può essere effettuato a tranches, cioè con pagamenti separati.

²⁴³ AA.VV., "Fisco 2020", IV edizione, IPSOA, 2020, p. 768.

La disposizione in esame, quindi, è abbastanza recente, in quanto introdotta nel 2019, attraverso il cosiddetto Decreto Crescita²⁴⁴. E' stato esteso, così, l'ambito di applicazione del ravvedimento operoso, aggiungendo le precisazioni dell'articolo 13 bis al già presente articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997. E' necessario, comunque, rilevare che l'introduzione del disposto relativo al ravvedimento frazionato, se da un lato ha rappresentato la formalizzazione di un orientamento proposto dall'Amministrazione finanziaria a partire già da molti anni prima e consistente, sostanzialmente, nel riconoscimento della possibilità, per il contribuente, di ricorrere al ravvedimento di un tributo in più tranches, d'altro canto, ha portato ad un cambio di rotta rispetto ad alcune pronunce giurisprudenziali²⁴⁵.

Innanzitutto, come sancisce il comma 2 dell'articolo in esame, le disposizioni relative al ravvedimento frazionato sono applicabili ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Sono esclusi, quindi, dal campo di applicazione dell'istituto, altre tipologie di tributi, come, ad esempio, quelli locali. Si ripresenta, quindi, anche in questo caso, come per quanto riguarda le cause ostative, trattate in precedenza, la questione della differenziazione di trattamento tra tributi diversi: nel caso delle "condizioni interdittive", è tra tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, da quella delle Dogane e dei Monopoli e accise doganali, da un lato, e tutti gli altri tributi dall'altro, mentre per il

²⁴⁴ Ossia il decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.

²⁴⁵ Come si evince da LIBURDI D., SIRONI M., *"Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato"*, in *"Il Fisco"*, 2019, n. 30, p. 2927 e ss., dove, peraltro, si nota il riferimento alle sentenze che sembrano non ammettere la possibilità del ravvedimento operoso parziale: Corte di Cassazione, 13 settembre 2018, sez. V, n. 22330; sentenza 24 settembre 2015, n. 19017, richiamata dalla prima. Queste sentenze, tuttavia, sancivano l'impossibilità di ravvedere la differenza tra debiti d'imposta e crediti formati in fase successiva rispetto all'emergere dei primi, quindi concernevano un concetto di ravvedimento parziale differente rispetto a quello inteso dalla prassi e dall'art. 13 bis del d.lgs. 472 del 1997.

Si segnalano, a titolo di esempio, alcune sentenze che hanno riconosciuto o escluso la valenza del ravvedimento parziale:

"pro ravvedimento parziale": Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, Sentenza 3 novembre 2016, n. 5620.

"contro ravvedimento parziale": Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 13 settembre 2018, n. 22330; Cassazione Civile, Sez. VI, Sentenza del 24 settembre 2015, n. 19017.

ravvedimento in forma frazionata la discriminante, tra la sua applicazione o meno, risiede nella distinzione tra tributi amministrati o non dall’Agenzia delle Entrate.

E’ auspicabile, a parere di chi scrive, una rimozione, in futuro, di tali differenziazioni, in modo da attuare appieno l’intenzione che ha mosso, almeno in linea teorica di principio, gli interventi normativi del legislatore, tra cui ricordiamo la riforma del 2014, attraverso i quali si è voluto incentivare una maggiore collaborazione tra Fisco e cittadini e semplificare il sistema, anche a favore dei contribuenti. L’uniformità nel trattamento dei tributi dei vari enti, infatti, renderebbe meno complesso il sistema e di più immediata comprensione per i contribuenti, anche se l’adeguamento comporterebbe impegno, anche organizzativo, e dispendio di risorse da parte dei vari enti coinvolti nel cambiamento²⁴⁶.

Dopo una breve premessa, iniziando l’analisi dell’articolo 13 bis del decreto legislativo n. 472 del 1997, al comma 1, primo periodo, troviamo una norma di interpretazione autentica²⁴⁷, che presenta, dunque, carattere retroattivo²⁴⁸.

Come anticipato, l’articolo 4 decies del decreto-legge n. 34 del 30 aprile 2019 ha dato valenza ufficiale al tema del ravvedimento operoso frazionato, che, in realtà, aveva già trovato illustrazione in precedenza; più precisamente nella risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 67/E del 23 giugno 2011, grazie alla quale era stato espresso

²⁴⁶ Ad esempio, se la possibilità di ravvedimento operoso frazionato venisse estesa anche ai tributi locali, gli enti si troverebbero, in fase di accertamento, a dover effettuare controlli più approfonditi, con la conseguenza di dover implementare uffici o strutture dediti alle verifiche nei confronti dei contribuenti. Alle ipotesi di totale pagamento dei tributi, nei termini o con l’applicazione del ravvedimento, e di mancato versamento, verrebbe ad aggiungersi, infatti, la casistica del ravvedimento frazionato, che implicherebbe, una verifica, da parte dell’ente, su un numero maggiore di versamenti (nel caso in cui il totale del tributo fosse stato interamente versato, ma in più tranches).

²⁴⁷ Come si evince nell’elaborato di LIBURDI D., SIRONI M., *“Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 30, p. 2927. L’articolo 13 bis può essere visto come una sorta di interpretazione dell’articolo 13 del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997. Il ravvedimento frazionato soggiace alle regole previste per il ravvedimento “ordinario”: può esplicitarsi nei limiti temporali indicati dall’articolo 13 e soggiace alle medesime cause ostative.

²⁴⁸ Così nel sito <https://www.ecnews.it/il-ravvedimento-parziale-diventa-legge/> *“Il ravvedimento parziale diventa legge”* di BONUZZI A., edizione di lunedì 15 luglio 2019.

l'orientamento volto a riconoscere al contribuente la possibilità di avvalersi della regolarizzazione frazionata, ma a negare la rateazione in caso di ravvedimento²⁴⁹.

La rateazione, infatti, è “applicabile solo ove normativamente prevista, ed in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate”²⁵⁰ ed implica che la definizione della violazione avvenga con il versamento della prima rata. In caso di ravvedimento, invece, non è possibile ricorrere alla rateazione, con la conseguenza che il versamento della prima tranche di quanto dovuto in totale, a titolo di tributo o imposta, sanzioni e interessi, non può legittimare il contribuente a rivendicare di aver “cristallizzato”²⁵¹ la misura ridotta delle sanzioni per i versamenti successivi, così come, in caso di notifica di un atto di riscossione o imposizione da parte dell’Agenzia delle Entrate, egli non può sostenere di aver integralmente perfezionato il ravvedimento, per il solo fatto di aver regolarizzato una prima quota di quanto dovuto²⁵².

La rateazione, dunque, non è prevista, in caso di ravvedimento operoso. Questo lo distingue dagli altri istituti deflattivi²⁵³ del contenzioso e lo rende meno appetibile sotto questo punto di vista.

A parere di chi scrive, la giustificazione alla preclusione al ricorso alla rateazione, in caso di ravvedimento, può essere cercata, da un lato, nell’allungamento delle tempistiche previste per avvalersi dello strumento premiale di resipiscenza, che ha anche ampliato

²⁴⁹ La risoluzione in esame si è resa necessaria, in quanto, come ricorda la stessa, la precedente circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 192/E del 23 luglio 1998 aveva sollevato diversi dubbi circa la possibilità o meno di ricorrere al ravvedimento operoso frazionato. L’esclusione del ravvedimento da attuare in forma rateizzata, risultava, invece già chiara dalla lettura della circolare appena citata, cui la risoluzione del 2011 ha solo dato seguito, ribadendo il medesimo orientamento dell’Amministrazione Finanziaria.

²⁵⁰ Cit. Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 23 giugno 2011, n. 67/E, p. 2.

²⁵¹ Termine utilizzato in <https://www.ecnews.it/il-ravvedimento-parziale-diventa-legge/> “Il ravvedimento parziale diventa legge” di BONUZZI A., edizione di lunedì 15 luglio 2019.

²⁵² LIBURDI D., SIRONI M., “Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato”, in “Il Fisco”, 2019, n. 30, p. 2927.

²⁵³ Tutti gli altri istituti deflattivi del contenzioso ammettono la forma rateale. Tra questi, rientrano, ad esempio, la conciliazione giudiziale, e la dilazione può essere applicata anche per definire le comunicazioni di irregolarità. L’eccezione, è invece, rappresentata dalla definizione agevolata delle sanzioni. Questo è rinvenibile nell’articolo di CISELLO A., NEGRO M., “Ravvedimento operoso: sanatoria <<parziale>> delle violazioni e ravvedimento <<sprint>>”, in “Il Fisco”, 2011, n. 42 - parte 1, pp. 6815 e 6819. Per l’analisi del ravvedimento operoso come strumento deflattivo, si veda il paragrafo 1.4 del capitolo 1 del presente elaborato.

la possibilità di giungere all'intero pagamento di quanto dovuto in più tranches, attraverso il cosiddetto ravvedimento frazionato e dal fatto che, una volta iniziata l'attività di accertamento, il contribuente può avvalersi di altri strumenti deflattivi, per i quali sussiste la possibilità della dilazione.

La previsione, in futuro, della possibilità di rateizzare, in caso di ravvedimento, risulterebbe, comunque, vantaggiosa, sia per i contribuenti, che si troverebbero a cristallizzare la situazione attraverso il versamento della prima rata, e anche, ad avviso di chi scrive, per l'Amministrazione finanziaria, la quale, nella presentazione di un piano di rateazione, potrebbe leggere un'indicazione più precisa circa la volontà di programmare i pagamenti e quindi, di regolarizzare la situazione da parte dei contribuenti. Il fatto di avere delle rate calendarizzate, infatti, aiuta il contribuente ad avere degli obiettivi fissati, con esposizione di scadenze ed importi illustrati in prospetti e, d'altro canto, il fatto che un soggetto abbia presentato una domanda di rateazione, generalmente, è sintomo di maggiori impegno e probabilità di onorare gli adempimenti da parte di questo. Almeno in linea teorica, infatti, dovrebbe essere raro che un piano di scadenze fissate, specie se attivato spontaneamente, come nell'ipotesi del ravvedimento, venga completamente disatteso da chi lo ha richiesto²⁵⁴. Nel caso in cui sia, invece, lasciata la possibilità al contribuente di effettuare un ravvedimento a tranches non fissate a priori, egli potrebbe essere incentivato a posticipare il momento di regolarizzazione.

Per i versamenti per i quali è legislativamente prevista la facoltà della rateizzazione²⁵⁵, è possibile procedere al ravvedimento operoso frazionato o integrale, ferme restando le

²⁵⁴ Dato che il ravvedimento trae origine su spontanea iniziativa di chi voglia regolarizzare una violazione, nell'ipotesi in cui si potesse ricorrere alla rateizzazione, anche questa sarebbe attivata solo in base alla decisione volontaria del contribuente. E' quindi, probabile pensare che chi si avvalsesse della dilazione, lo farebbe in quanto mosso dall'intenzione di adempiere alle scadenze del piano di rateazione e nella condizione o nella prospettiva di avere i fondi necessari per onorare gli impegni. Naturalmente, essendo il futuro incerto, nessuno può sapere, a priori, se accadranno fenomeni che porteranno il contribuente a non poter più rispettare le scadenze, ma la previsione della possibilità della rateazione del ravvedimento, almeno nella fase dell'istanza di dilazione, lascerebbe trasparire tangibilmente l'intenzione del trasgressore di sanare completamente l'illecito, ancorché in più step.

²⁵⁵ Come, ad esempio, in caso di acquiescenza o accertamento con adesione, come ricordano LIBURDI D., SIRONI M., in *"Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato"*, in *"Il Fisco"*, 2019, n. 30, p. 2929.

norme che regolano la decadenza dal piano di dilazione.²⁵⁶ Questa si verifica, quando si esegue il pagamento di una rata diversa dalla prima dopo la scadenza della rata successiva²⁵⁷.

Non è, quindi, permessa la rateizzazione in caso di ravvedimento²⁵⁸, mentre è attuabile il ricorso al ravvedimento operoso frazionato²⁵⁹.

Affinché si possa assistere alla definizione di questo, è necessario che il trasgressore versi una frazione di tributo dovuto, accompagnata dalle relative quote di sanzioni ed interessi²⁶⁰. E' utile rammentare che la contestualità, tra la rimozione della violazione e il pagamento di tributo, sanzione ed interessi, non deve essere intesa come l'obbligo di eseguire tutti gli adempimenti lo stesso giorno, bensì nello stesso limite temporale, come descritto in precedenza²⁶¹.

Il limite al ricorso al ravvedimento frazionato è rappresentato dal decorso dei termini ammessi per il ravvedimento, oppure da sopravvenuti controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate, qui da intendere come momento di richiesta del pagamento di somme e non solo come inizio di accessi, ispezioni e verifiche²⁶². Nei casi in cui intervenga una

²⁵⁶ Si veda, ad esempio, l'art. 15- ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

²⁵⁷ Infatti, anche in caso di rateizzazione delle somme dovute a seguito del ricevimento di una comunicazione di irregolarità, il termine per poter eseguire il ravvedimento, senza incorrere nella decadenza dal piano di rateazione, è entro la scadenza della rata successiva. Si veda <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/pagamenti/controllo-automatico-e-formale-calcolo-rate/decadenza-dal-beneficio-comurate> *“Controllo automatico e formale – calcolo delle rate – decadenza dal beneficio”*.

²⁵⁸ È possibile, ove normativamente previsto, il ravvedimento operoso in caso di rateazione, ma non è attuabile la rateazione in caso di ravvedimento operoso.

²⁵⁹ Il ricorso al ravvedimento operoso parziale non è, peraltro, escluso dalla Circolare del Ministero delle Finanze del 23 luglio 1998, n. 192/E, come ricordato da LIBURDI D., SIRONI M., *“Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 30, p. 2928.

²⁶⁰ Tra le altre, si ricorda la Sentenza 3 novembre 2016, n. 5620, della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, che ha riconosciuto la possibilità di ricorrere al ravvedimento parziale, sancendo anche che il ravvedimento si considera perfezionato solo a seguito del versamento di tributo, sanzioni ridotte ed interessi.

²⁶¹ Si veda il sottoparagrafo dedicato quantificazione della sanzione in base al momento di regolarizzazione.

²⁶² LIBURDI D., SIRONI M., *“Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 30, p. 2927 e ss. Il fatto che il ravvedimento frazionato non sia più possibile quando sia stata notificata al contribuente la richiesta del versamento di somme, ossia un atto di liquidazione o di

delle due ipotesi appena indicate, qualora il ravvedimento sia parziale, provvederanno gli uffici ad applicare le sanzioni alle somme non ancora versate. Si parla di ravvedimento parziale quando la somma dei versamenti frazionati eseguiti non è sufficiente per coprire “quanto originariamente e complessivamente dovuto”.²⁶³

Il ricorso all’istituto del ravvedimento parziale si dimostra vantaggioso quando il contribuente abbia dato vita ad errori nel calcolo di sanzioni e/o interessi, all’atto della regolarizzazione, versando, quindi, solo parzialmente quanto dovuto, e ciò sia stato rilevato dall’Agenzia delle Entrate in fase di controllo. Situazioni di tal tipo vanno affrontate considerando il principio della buona fede reciproca tra Fisco e contribuenti, ex articolo 10 dello Statuto del contribuente²⁶⁴, ed il concetto di errore scusabile²⁶⁵.

Concretamente, in questi casi, l’Amministrazione Finanziaria deve provvedere a determinare la percentuale di completamento, calcolando il valore di un rapporto, in cui il numeratore risulti costituito dall’importo versato dal contribuente a vario titolo, dato dalla somma di imposta, sanzioni e interessi, e al denominatore compaia quanto complessivamente dovuto²⁶⁶. Gli uffici, tenendo conto della percentuale, così determinata:

accertamento, come, ad esempio, una comunicazione di irregolarità, ex articoli 36- bis e 36- ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54- bis del D.P.R. n. 633 del 1972, ma sia esperibile anche quando siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche, è in linea con la previsione delle cause ostative per il ravvedimento “ordinario” dei tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. Per ulteriori dettagli sulle modalità operative delle cause ostative, si vedano le circolari ministeriali numeri 180/E e 192/E del 1998 ed il paragrafo dedicato del presente elaborato.

Come affermato dagli stessi Liburdi D. e Sironi M., nell’articolo sopracitato, l’attività di controllo, consistente, ad esempio, nella richiesta di documenti o spiegazioni, che non preclude l’accesso al ravvedimento operoso, può essere vista come una sorta di invito a ricorrere all’istituto premiale della resipiscenza.

²⁶³ Cit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il ravvedimento delle violazioni degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni”*, Circolare del 15 luglio 2015, di Rossi P. e Saggese P., p. 10.

²⁶⁴ Legge 27 luglio 2000, n. 212.

²⁶⁵ CISSELLO A., NEGRO M., *“Ravvedimento operoso: sanatoria <<parziale>> delle violazioni e ravvedimento <<sprint>>”*, in *“Il Fisco”*, 2011, n. 42 - parte 1, p. 6816.

²⁶⁶ Si riporta, brevemente, l’esempio tratto dalla Circolare del 15 aprile 2015 della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, di Rossi P. e Saggese P., pp. 11 e 12:

un contribuente, che desidera regolarizzare l’infedele dichiarazione Unico 2014, riguardante i redditi del 2013, decide di versare la maggiore imposta dovuta di 8000 euro a settembre 2015 (la casistica di

- individueranno le somme residue, ancora da versare, che verranno assoggettate a sanzioni ordinarie dall'ente impositore;
- varieranno, se necessario, i codici tributo nel modello F24, in modo da tenere distinti imposta, interessi e sanzioni, utilizzando sempre, come anzidetto la percentuale calcolata.

In precedenza, prima dell'orientamento verso il calcolo della percentuale di completamento, così determinato, espresso dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 2 agosto 2013, questa sorta di indice o indicatore veniva conteggiato tenendo conto della sola sanzione versata in modo insufficiente e rapportandola al totale della sanzione che sarebbe stata correttamente dovuta, con la conseguenza di riservare un trattamento non equo per i diversi contribuenti. In particolare, accadeva, talvolta, che tra un versamento corretto, seppur minore, costituito da una frazione di imposta a debito, accompagnata dall'importo esatto corrispondente di sanzione ed interessi, e uno maggiore, che presentava, però un mero errore di calcolo circa l'ammontare di sanzione e/o interessi relativo alla quota di imposta versata, venisse avvantaggiato il contribuente autore del pagamento rientrante nella prima casistica²⁶⁷.

riduzione della sanzione è individuata dalla lettera b dell'articolo 13 del d.lgs. 472 del 1997, ossia quella di sanzione ridotta ad un ottavo del minimo). In questo caso, il ravvedimento si perfezionerebbe con il versamento di 8000 euro di imposta e 1000 euro di sanzioni (un ottavo di 8000 euro), cioè con il pagamento di 9000 euro complessivi. In questo esempio, tralasciamo, per semplicità, gli interessi, che sappiamo, comunque, vadano versati contestualmente all'imposta e alla sanzione. Qualora il contribuente versi, per errore 800 euro di sanzione (anziché 1000 euro), oltre alla maggior imposta di 8000 euro, è necessario calcolare la percentuale di completamento, che qui va determinata rapportando il totale versato a qualsiasi titolo (8800) a quanto si sarebbe dovuto versare correttamente (9000). Risulta, quindi, una percentuale di completamento del 97,78%. L'ufficio, a questo punto, deve ripartire il totale, indicato dal contribuente o dall'obbligato in solido, nel modello di pagamento (8800 euro), tra imposta e sanzione, ricordando che, nel caso in esame, quest'ultima rappresenta un ottavo della prima ed, inoltre qui, nella trattazione, vengono tralasciati gli interessi. La maggiore imposta, cui verranno applicate sanzioni in misura piena, è data dalla differenza tra l'imposta indicata in F24 da chi si è avvalso del ravvedimento (8000 euro) e quella determinata come descritto nel punto precedente di questa nota.

²⁶⁷ Riprendendo l'esempio precedente, tratto Circolare del 15 aprile 2015 della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, di Rossi P. e Saggese P., p. 12, prima dei chiarimenti della circolare dell'Agenzia delle Entrate, a agosto 2013, n. 27/E, si applicava il seguente criterio al calcolo della percentuale di completamento, che presupponeva la sola considerazione della sanzione (versata su dovuta). Con i dati dell'esercizio precedente, la percentuale, in questo caso, risulterebbe dell'80% (800/1000x100), con la conseguenza che la sanzione ordinaria si calcolerebbe sul 20% dell'imposta

Adottando l'orientamento espresso dalla sopracitata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 2 agosto 2013, si è posto rimedio a tale inconveniente, preferendo un sistema di calcolo della percentuale di completamento "proporzionato al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo"²⁶⁸.

Affinché sia invocabile il ricorso al ravvedimento operoso parziale, è necessario che, nel modello F24 utilizzato per la regolarizzazione, almeno una piccola frazione del totale sia imputata a sanzione, attraverso l'utilizzo del relativo codice tributo, in modo che sia rinvenibile l'intenzione del soggetto resipiscente di avvalersi dell'istituto²⁶⁹. A parere di chi scrive, risulta, tuttavia, condivisibile la tesi espressa dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti, che incoraggia l'Amministrazione finanziaria a valorizzare anche il "comportamento concludente del contribuente"²⁷⁰, indipendentemente dall'utilizzo o meno del codice tributo dedicato alle sanzioni²⁷¹. Una scelta di questo tipo, però, finirebbe, forse, a opinione della scrivente, per svilire la differenziazione presente tra i codici tributo relativi a imposta, sanzione ed interessi, e spingerebbe i contribuenti ad indicare, nel modello F24 utilizzato per provvedere alla sanatoria spontanea, semplicemente il solo codice dedicato al tributo, con conseguente aggravio di

(8000x20%=1600 euro), quindi su una somma molto più alta rispetto al caso in cui la percentuale di completamento venisse determinata con riferimento al quantum complessivamente corrisposto, comprensivo di imposta, sanzioni ed interessi.

Inoltre, tenendo conto solamente delle sanzioni nel calcolo del rapporto, si verrebbero a creare squilibri nel trattamento di diversi contribuenti. Infatti, qualora un contribuente avesse versato correttamente il 90% della maggiore imposta dovuta, le sanzioni piene, sarebbero state applicate sul 10% della maggiore imposta (su una percentuale più bassa di quella di cui al punto precedente), nonostante la somma versata a titolo di ravvedimento risulti di 8100 euro (9000x90%=9100), contro gli 8800 euro del caso precedente, in cui, per un mero errore, siano stati conteggiati in modo sbagliato sanzioni e/o interessi.

²⁶⁸ Cit. Agenzia delle Entrate, Circolare del 2 agosto 2013, n. 27/E, p. 9, richiamata anche dalla Circolare del 15 aprile 2015 della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, di Rossi P. e Saggese P., p. 12.

²⁶⁹ Così Agenzia delle Entrate, Circolare del 2 agosto 2013, n. 27/E, p. 9, richiamata, anche in questa occasione, dalla Circolare del 15 aprile 2015 della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, di Rossi P. e Saggese P., p. 12.

²⁷⁰ Cit. Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P., p. 13.

²⁷¹ Altrimenti, a parità di quantum versato, si assisterebbe a diverse sanzioni determinate dall'Ufficio, per il solo fatto che un contribuente abbia indicato nel modello di pagamento il codice tributo dedicato alle sanzioni, mentre l'altro non vi abbia provveduto.

incombenze per l'Amministrazione Finanziaria, che si troverebbe, nella maggior parte dei casi, a dover determinare la percentuale di completamento, per poi suddividere correttamente il totale indicato nel modello di pagamento, presentato dal contribuente, tra imposta, sanzione ed interessi. Si ricorda, comunque, che l'Amministrazione finanziaria si dimostra, in generale²⁷², aperta nei confronti dei contribuenti che abbiano commesso qualche errore nella compilazione degli F24. Per quanto riguarda i tributi della sezione Erario, infatti, qualora siano presenti codice tributo e/o periodo di riferimento non esatti, viene data la possibilità al contribuente, tramite una procedura²⁷³, di richiedere all'Ufficio la correzione dello sbaglio.

Riassumendo, quindi, la scelta di valorizzare o meno il comportamento del contribuente, volto al versamento, anche frazionato del dovuto, pur in assenza di sanzioni formalmente indicate nel modello di pagamento, va effettuata tenendo conto di vari aspetti: da un lato, propendendo per la prevalenza della sostanza sulla forma²⁷⁴, si dovrebbe optare per la prima soluzione, mentre, volendo disincentivare un maggior aggravio in termini di energie e personale impiegato nelle attività di controllo e rettifica, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di quanto indicato nei modelli di pagamento²⁷⁵, si propenderà per la seconda soluzione.

²⁷² Non solo in caso di ravvedimento operoso.

²⁷³ La procedura può avvenire tramite canale telematico (tramite il servizio CIVIS) o su richiesta allo sportello dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

²⁷⁴ Ipotizziamo che, da un lato, ci sia un contribuente che abbia versato una tranches del dovuto, comprensiva di imposta e sanzioni ed interessi, correttamente conteggiati in base alla quota di imposta pagata e, dall'altro, un soggetto che abbia pagato la stessa somma, imputando, però, in F24, tutto come imposta: in questo caso, far prevalere la sostanza sulla forma, significa trattare allo stesso modo le due situazioni, che, pur formalmente diverse (da un lato imputazione di una parte a titolo di sanzioni ed interessi e dall'altra no), si sostanziano in un esborso di pari entità per entrambi i pagatori.

²⁷⁵ Il fatto di dare peso alla forma, nel ricorso ad un istituto giuridico, peraltro tipica nel nostro sistema giuridico, permette, nel caso del ravvedimento operoso frazionato, di indagare con maggiore certezza sulle reali intenzioni di regolarizzazione dell'infrazione da parte del trasgressore. La presenza di un importo in F24 relativo alla sanzione, ancorché non sempre in misura congrua, testimonia, infatti, tangibilmente, la volontà del contribuente o dell'obbligato in solido di voler ricorrere allo strumento del ravvedimento. Inoltre, qualora venissero messe sullo stesso piano situazioni in cui, pur a parità di somme totali versate con modello F24, in un caso fossero indicate formalmente le sanzioni e nell'altro no, perderebbe senso, a parere di chi scrive, la previsione del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 13 bis del d.lgs. n. 472 del 1997. Più precisamente, il fatto che possa essere posto in essere il pagamento di una parte dell'imposta e

Tornando, per un attimo, agli errori che il contribuente potrebbe commettere in fase di ravvedimento operoso, troviamo anche il ricorso alle disposizioni di una norma sanzionatoria non ritenuta, da parte dell'Amministrazione finanziaria, consona al caso²⁷⁶. Ad esempio, il contribuente potrebbe aver presentato il modello Unico, da cui sia emerso un credito, utilizzato in compensazione, per poi rendersi conto di errori presenti in dichiarazione, con la conseguenza, nella realtà, dell'inesistenza del credito. Qualora il contribuente ricorresse al ravvedimento operoso, applicando la sanzione per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti e l'Agenzia delle Entrate ritenesse riferibile al caso quella per infedele dichiarazione, si creerebbe una divergenza di posizioni interpretative tra le parti. Il mancato riconoscimento, da parte dell'Ufficio, del ravvedimento compiuto dovrebbe, tuttavia, concretizzarsi in un atto di contestazione delle sanzioni²⁷⁷, con possibilità, per il contribuente, salvo norme che esprimano il contrario, di ricorrere alla definizione agevolata delle sanzioni²⁷⁸.

Procedendo con l'analisi normativa, il secondo periodo del primo comma dell'articolo 13 bis tratta dell'ipotesi in cui il contribuente versi in ritardo solo una frazione dell'imposta

solo successivamente i corrispondenti interessi e sanzioni, calcolati in base al momento di regolarizzazione, prevede che:

- il versamento della frazione di imposta venga considerato solo in quanto tale, senza ipotizzare che dentro alla sua formale indicazione, si nascondano sostanzialmente, oltre a questa, sanzioni ed interessi;
- il perfezionamento del ravvedimento si possa dire eseguito quando ci sia la chiara indicazione delle sanzioni nel modello di pagamento.

Il fatto di preferire la prevalenza delle sostanza sulla forma (argomento sopratrattato) ha i suoi vantaggi, ma porta anche l'Amministrazione Finanziaria, in fase di controllo, a trarre delle deduzioni su comportamenti non manifestamente espressi dal contribuente, circa la sua reale intenzione di versare oltre all'imposta, le sanzioni e gli interessi.

²⁷⁶ Si veda CISSELLO A., NEGRO M., *"Ravvedimento operoso: sanatoria <<parziale>> delle violazioni e ravvedimento <<sprint>>"*, in "Il Fisco", 2011, n. 42 - parte 1, p. 6817, che riporta anche l'esempio riportato nei periodi successivi della trattazione.

²⁷⁷ Non direttamente nell'iscrizione a ruolo. Come di norma accade, il contribuente, riceverà una comunicazione di irregolarità, relativa alla somma d'imposta che risulta ancora da sanare e potrà ottenere, per quella parte, la riduzione ad un terzo o due terzi del minimo per la sanzione, come ricordano LIBURDI D., SIRONI M., in *"Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato"*, in "Il Fisco", 2019, n. 30, p. 2929.

²⁷⁸ I funzionari dovrebbero, nella fase di determinazione delle sanzioni, tener conto di quelle già versate attraverso il ravvedimento poi considerato non valido perché svolto invocando una disposizione normativa non corretta per il caso in questione.

dovuta, non accompagnata da corrispondenti interessi e sanzioni, che verranno pagati in seguito. Si ricorda che il ravvedimento si considera perfezionato all'atto della corresponsione delle sanzioni. In questo caso, la sanzione da applicare corrisponde all'integrale tardivo pagamento e la misura della sua riduzione va individuata con riferimento al momento del perfezionamento, mentre, per quanto concerne gli interessi, questi sono calcolati in base all'intero periodo di ritardo. Il fatto di non perfezionare il ravvedimento nello stesso momento in cui viene corrisposta la frazione del debito d'imposta, espone il contribuente al rischio, nel periodo intercorrente tra il versamento della quota del tributo e il momento del pagamento della sanzione, di ricevere una comunicazione di irregolarità, che preclude la possibilità di godere delle sanzioni ridotte collegate al ravvedimento operoso.

Proseguendo con l'esame dell'articolo 13 bis, l'ultimo periodo del primo comma, espone la possibilità, per il contribuente che versi tardivamente ed a diverse scadenze l'importo frazionato dell'imposta, di provvedere alternativamente:

- per ciascun versamento, all'imputazione contestuale di sanzioni ed interessi oppure
- di perfezionare solo alla fine i vari versamenti, calcolando la sanzione in base al versamento totale, dato dalla somma dei vari pagamenti, e applicando la riduzione alla sanzione, in base al momento di perfezionamento del ravvedimento.

Quest'ultimo punto riconferma quanto sancito dal secondo periodo del primo comma dell'articolo 13 bis, suesposto, statuendo, inoltre, che il versamento successivo delle sanzioni può essere anche "cumulativo", nel senso che può riguardare più versamenti frazionati di imposta.

2.3 Casi particolari

Sussistono casi peculiari di applicazione del ravvedimento operoso, che verranno trattati nel seguito.

2.3.1 Ravvedimento per F24 a 0

Gli F24 a 0, a differenza degli altri, sono caratterizzati dal fatto che il tributo dovuto trova completa compensazione con un credito a disposizione, quindi, di fatto, gli interessi, del Fisco al versamento del tributo, da un lato, e del contribuente allo sfruttamento del credito, dall'altro, vengono soddisfatti attraverso l'F24, da inviare telematicamente.

Nel caso in cui il contribuente non presenti il modello F24 a 0 entro il termine, può provvedervi, in ritardo, avvalendosi del ravvedimento operoso.

La sanzione edittale è di 50 euro per ritardi fino a cinque giorni lavorativi. Negli altri casi, ammonta a 100 euro.²⁷⁹

Se il ravvedimento viene eseguito entro 90 giorni dall'omissione, la sanzione viene ridotta ad 1/9, quindi risulta essere:

- 1/9 di 50 euro, ossia 5,56 euro se la regolarizzazione spontanea avviene entro cinque giorni lavorativi;
- 1/9 di 100 euro, cioè 11,11 euro per ritardi oltre i cinque giorni lavorativi, ma entro novanta giorni.

Oltre il lasso temporale dei 90 giorni, invece, le sanzioni ridotte sono rappresentate da:

- 1/8 di 100 euro, coincidente con 12,50 euro, entro un anno dall'omissione;
- 1/7 di 100 euro, cioè 14,29 euro, entro due anni;
- 1/6 di 100 euro, quindi 16,67 euro, oltre due anni;
- 1/5 di 100 euro, ovvero 20 euro, dopo la constatazione della violazione tramite processo verbale.

Come si può notare, le scansioni temporali dell'ultimo elenco coincidono, di fatto, con quelle dell'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997. Quello che invece varia, rispetto al ritardo nel versamento di un F24 con importo a debito, è l'entità della sanzione ridotta. Nel caso trattato nel presente sottoparagrafo, infatti, la sanzione edittale risulta essere in misura fissa, di conseguenza, anche per quella ridotta sarà lo stesso. L'importo della sanzione, nella fattispecie esaminata, quindi, non dipende dall'ammontare del tributo non versato nei termini²⁸⁰. La motivazione di ciò, può essere chiarita, a parere della scrivente, alla luce di quanto detto sopra: non essendo presentato in tempo un modello di versamento che racchiude in sé esigenze di due contrapposti attori, non risulta consono applicare la sanzione, anche ridotta, all'importo, a debito, del tributo.

²⁷⁹ articolo 15, comma 2-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

²⁸⁰ A differenza di quanto accade in caso di mancato versamento alla scadenza di un F24 "normale", cioè non a 0.

2.3.2 Ravvedimento per tributi locali²⁸¹

Come già enunciato, sussiste una differenziazione di trattamento, per quanto concerne le cause ostative, tra i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e quelli gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, da un lato, e tutti gli altri tributi, dall'altro, tra i quali rientrano anche quelli locali, per i quali permane la "causa interdittiva" al ravvedimento, costituita dall'inizio di accessi, ispezioni e verifiche e altre attività di accertamento²⁸².

Ad oggi risulta, tuttavia, rimossa un'altra diversità. Grazie alla soppressione del comma 1-bis dell'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997, infatti, operata dall'articolo 10-bis del decreto legge 124 del 2019, la possibilità di ricorrere al ravvedimento ultrannuale è stata estesa anche ai tributi locali²⁸³, nell'ottica di incentivare il ricorso alla regolarizzazione spontanea.

In precedenza, qualora il contribuente volesse regolarizzare l'errore o l'omissione, una volta trascorso infruttuosamente il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si era verificata l'infrazione, poteva solo attendere l'accertamento da parte dell'impositore, e solo allora procedere al pagamento di quanto calcolato, sostenendo un costo maggiore in termini di sanzioni, non potendo godere degli sconti premiali previsti in caso di sanatoria spontanea.

La norma che ha rimosso tale limitazione, essendo di tipo procedurale e apportando un miglioramento di trattamento nei confronti del reo, trova applicazione anche per le violazioni commesse negli anni precedenti, che non risultino, alla data di entrata in vigore del decreto, ancora regolarizzate e nemmeno "intercettate" dall'ente locale²⁸⁴.

²⁸¹ Per il contenuto di questo sottoparagrafo, si veda <https://www.ecnews.it/ravvedimento-lungo-esteso-ai-tributi-comunali/> "Ravvedimento lungo esteso ai tributi comunali" di CARLESIMO A., 28 gennaio 2020.

Per le regole previste per il ravvedimento dei tributi locali vigenti nel 2015 e, quindi, antecedenti rispetto alla recente modifica che ha permesso di ricorrere al ravvedimento ultrannuale, si veda SERVIDIO S., "Nuovo ravvedimento operoso e applicazione ai tributi locali", in "Azienditalia - Finanza e Tributi", 2015, n. 2, p. 157 e ss., che, da pagina 151, presenta anche una panoramica generale sulle novità introdotte dalla Legge di stabilità 2015, non solo in relazione ai tributi locali.

²⁸² Tra queste rientrano anche controlli di tipo documentale eseguiti dall'ente locale nei confronti del contribuente.

²⁸³ In precedenza, questa possibilità era preclusa per i tributi in esame.

²⁸⁴ In base al principio del favor rei.

Per quanto concerne le sanzioni edittali e quelle effettivamente applicate, il riferimento è a quanto indicato nel sottoparagrafo 2.2.2 del presente elaborato – “Quantificazione della sanzione in base al momento di regolarizzazione”, con due precisazioni:

- non è applicabile, in linea di massima, la riduzione ad 1/5 del minimo²⁸⁵, prevista, invece, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate. Si ricorda che anche per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli è possibile il ricorso al ravvedimento post p.v.c;
- relativamente al termine di regolarizzazione oltre il novantesimo giorno dall’errore o dall’omissione, secondo alcune interpretazioni di dottrina, il riferimento da tenere in considerazione non sarebbe dato dal termine per la presentazione della dichiarazione IMU²⁸⁶, data la sua non obbligatorietà in alcuni casi, ma il 31 dicembre di ciascun anno. Questa tesi non è condivisa nella prassi dell’Amministrazione Finanziaria²⁸⁷.

Preso atto dell’avvicinamento della disciplina del ravvedimento per i tributi locali a quella presente per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e da quella delle Dogane e dei Monopoli, operato dal legislatore attraverso l’articolo 10 bis del decreto legge 124 del 2019²⁸⁸, si confida, in futuro, in un ulteriore passo avanti, atto a parificare l’istituto per le due categorie. In particolare, risulta auspicabile l’estensione della possibilità di ravvedimento parziale ai tributi locali e un intervento sulle cause ostative, per rendere omogenea l’applicazione dell’istituto di regolarizzazione spontanea, anche in caso di tributi di differente natura, in modo da apportare semplificazioni al sistema e rimuovere differenziazioni, a volte difficilmente giustificabili.

²⁸⁵ Solitamente, gli enti locali emettono avvisi di accertamento. Tuttavia può accadere che, specie in caso di polizia municipale o funzionari in servizio sul territorio, si verifichino situazioni che possono portare alla constatazione immediata o di dati di fatto. In questi casi, i singoli comuni possono decidere se concedere ai cittadini la possibilità di ravvedersi con sanzioni ad 1/5 del minimo. Tutto ciò viene ricordato da Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P.

²⁸⁶ Il termine per la presentazione della dichiarazione IMU è il 30 giugno dell’anno successivo a quello di riferimento.

²⁸⁷ Ministero dell’Economia e delle Finanze, Circolare del 29 aprile 2013, n. 1-DF; Agenzia delle Entrate; Circolare del 9 giugno 2015, n. 23/E.

²⁸⁸ Di cui si è trattato sopra.

2.3.3 Ravvedimento per ritardo di un giorno nel versamento tributi

Nel caso in cui si esegua il ravvedimento di un tributo per ritardo di un giorno, come si è visto in precedenza, la sanzione, prevista legislativamente, ammonta allo 0,1%.

Nonostante un lieve ritardo nell'adempimento tributario, la legge è chiara nello stabilire che siano dovute sanzioni. Ciò, a parere della scrivente, al fine di evitare che i contribuenti versino in termini arbitrari quanto dovuto, causando danno all'Erario o all'ente impositore.

Nonostante, in passato, in giurisprudenza si sia assistito a qualche tentativo di cambiare orientamento²⁸⁹, data la portata del dettato normativo, sembra pacifica la necessità di versare la sanzione, al fine di perfezionare il ravvedimento, anche per un giorno di ritardo nel versamento dei tributi. Allo stesso modo, sono dovute sanzioni per regolarizzare la presentazione della dichiarazione con un giorno di ritardo.

2.3.4 Tributi sanzionabili direttamente dall'ufficio

Nei casi in cui la liquidazione debba essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con il pagamento di quanto richiesto, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, a norma del comma 3 dell'articolo 13 del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

Ciò avviene per i contributi afferenti all'INPS e all'INAIL, per i quali il contribuente, nel caso in cui non abbia eseguito nei termini il versamento, può limitarsi a pagare in ritardo il solo contributo, dovendo attendere, per la determinazione di sanzione ed interessi, la comunicazione dell'ufficio, prodotta in fase accertativa.

²⁸⁹ Si fa riferimento, ad esempio alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Toscana dell'8 marzo 2018, n. 470/9/18, attraverso la quale la Commissione Tributaria ha sancito che il ritardo di un giorno nel pagamento di un tributo non possa essere sanzionato, in ragione del lieve ritardo del versamento, invocando il fatto che il sistema tributario, sostanzialmente, consideri irrilevanti errori o ritardi di entità lieve. Questa tesi, a parere della scrivente, seppur condivisibile in ragione del lieve ritardo, risulta tralasciare il fatto che altri casi in cui l'Amministrazione Finanziaria non sanziona il lieve inadempimento, sono normativamente individuati o hanno trovato ragion d'essere in base a chiarimenti contenuti in documenti di prassi, mentre, nel caso del ravvedimento, tale previsione non è espressamente indicata. Inoltre, il ravvedimento si perfeziona con il versamento della sanzione. Per tributi di lieve entità e per un ritardo di un giorno, già applicando la percentuale normativamente prevista, dello 0,1%, può risultare che la sanzione non sia dovuta o sia di trascurabile ammontare.

La norma che fissa le misure premiali sanzionatorie per il ravvedimento operoso, ha un contenuto fiscale, ma non previdenziale²⁹⁰.

Per quanto concerne i contributi INPS, torna utile ricordare che, gli stessi, possono essere suddivisi in due categorie: da un lato troviamo quelli in misura fissa, dovuti, con cadenza trimestrale²⁹¹ dai contribuenti iscritti alla gestione artigiani e commercianti dell'istituto di previdenza, mentre, dall'altra parte, chi risulta aver conseguito un reddito superiore ad una certa soglia, definita "minimale", è tenuto a versare anche dei contributi in misura percentuale, calcolati sull'eccedenza rispetto a detto limite²⁹².

Dalla dichiarazione dei redditi, quindi, oltre alle imposte dovute, ad esempio, a titolo di IRPEF e IRAP, possono emergere anche importi a debito relativi a contributi previdenziali²⁹³.

Nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa, apportante una rettifica in aumento del reddito, da cui emergano maggiori tributi e contributi INPS dovuti, mentre per i primi sarà possibile il ravvedimento operoso, tramite il versamento contestuale di tributo/imposta, sanzione ridotta ed interessi, per quanto riguarda i secondi, il contribuente potrà solamente limitarsi a versare l'importo risultante dalla dichiarazione, mentre sanzioni ed interessi saranno irrogati direttamente dall'Istituto Nazionale di Previdenza Sociale, tramite notifica di un avviso di recupero²⁹⁴.

Confrontando il ravvedimento operoso per i contributi INPS con gli altri istituti deflattivi, da applicare alla stessa fattispecie, si notano delle differenze di trattamento non molto ragionevoli. Infatti, mentre per il ravvedimento operoso e la conciliazione giudiziale è prevista l'applicazione di sanzioni ed interessi, in caso di accertamento con adesione²⁹⁵, acquiescenza con rinuncia ad impugnare²⁹⁶ e mediazione tributaria, è sufficiente il versamento del contributo²⁹⁷.

²⁹⁰ MOGOROVICH S., *"La difficile coesistenza dei contributi INPS nell'accertamento fiscale"*, in *"Il Fisco"*, 2017, n.3, p. 252 e ss.

²⁹¹ Le scadenze sono, di norma: 16 febbraio, 16 maggio, 16 agosto (che viene spostato al giorno 20), 16 novembre.

²⁹² Questi contributi INPS vanno calcolati applicando una percentuale sul reddito eccedente il minimale.

²⁹³ Il contenuto di queste righe e delle successive, all'interno del presente sottoparagrafo, è tratto da MOGOROVICH S., *"La difficile coesistenza dei contributi INPS nell'accertamento fiscale"*, in *"Il Fisco"*, 2017, n.3, p. 252 e ss.

²⁹⁴ Ai sensi dell'articolo 30 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

²⁹⁵ Art. 2 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Stante la situazione normativa vigente, risulta conveniente, per il contribuente, non rilevare autonomamente l'errore, ma attendere l'intervento dell'ente impositore e sfruttare uno degli altri strumenti deflattivi, in modo da ottenere, così, la non applicazione di sanzioni ed interessi²⁹⁸.

2.4 Dichiarazione omessa, tardiva e integrativa

Lo scopo del presente paragrafo è quello di esaminare l'aspetto della regolarizzazione spontanea, nei casi di mancata presentazione²⁹⁹, nei termini, della dichiarazione³⁰⁰, e di correzione di errori contenuti in quella già inviata, attraverso lo strumento della dichiarazione integrativa.

²⁹⁶ Art. 15 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

²⁹⁷ Stesso vale nel caso in cui il contribuente si avvalga del ricorso-reclamo, ai sensi dell'articolo 17 bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²⁹⁸ Dalla lettura congiunta degli articoli 2, commi 3 e 5, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, si ricava il principio secondo cui: "sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, non si applicano sanzioni e interessi", come ricorda MOGOROVICH S., *"La difficile coesistenza dei contributi INPS nell'accertamento fiscale"*, in *"Il Fisco"*, 2017, n. 3, p. 253.

²⁹⁹ Nel presente paragrafo viene trattata la casistica della mancata presentazione, nei termini, della dichiarazione da parte del contribuente. Per quanto concerne, invece, le sanzioni applicabili in caso di mancata trasmissione telematica della dichiarazione, entro la scadenza, da parte degli intermediari abilitati, si vedano, tra gli altri: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il ravvedimento delle violazioni degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni"*; Circolare del 15 luglio 2015, di Rossi P. e Saggese P.; ed il sito <https://www.ilsole24ore.com/art/calcolo-complicato-le-sanzioni-tributarie-legate-dichiarazioni-fiscali-AELZezoE>, *"Calcolo complicato per le sanzioni tributarie legate alle dichiarazioni fiscali"*, di IORIO A., 24 maggio 2018. Si segnala, inoltre, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 24 dicembre 2020, n. 82.

³⁰⁰ Come ricordato da AA.VV., in *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1570, che richiama la circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E del Ministero delle Finanze, con il termine "dichiarazione", si intendono anche gli atti o le denunce relative alle imposte di registro, donazione e successione, i quali possono essere sanati anche se presentati oltre i 90 giorni. Non c'è, infatti, una norma che parifichi il ritardo, regolarizzato oltre il termine sopracitato, con l'omissione. Diversa è la previsione per le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP, cui, da ora in avanti, ci si riferirà usando il sostantivo "dichiarazione".

Per quanto concerne il primo evento, sussiste un limite temporale, che funge da “spartiacque”, cioè il termine di 90 giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione IRAP e quella reddituale³⁰¹:

- nel caso in cui questa venga tardivamente presentata, nel rispetto del limite temporale sopraindicato, il contribuente otterrà la riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo³⁰².
- Qualora la presentazione avvenga con un ritardo superiore, invece, la dichiarazione verrà considerata come omessa, ma valida per il Fisco come titolo per riscuotere le imposte e le ritenute da essa risultanti³⁰³.

Il contribuente non sarà ammesso a beneficiare degli sconti premiali sulle sanzioni per effetto del ravvedimento³⁰⁴.

Ai fini della corretta applicazione delle sanzioni, quanto indicato sopra, derivante dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del D.lgs. 472 del 1997, va letto in combinazione con le disposizioni dell'articolo 1 del decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

La sanzione amministrativa ordinaria, da applicare in caso di dichiarazione omessa, va dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro³⁰⁵. Nel caso in cui la dichiarazione non presenti imposte dovute, la sanzione prevista è da 250 a 1000 euro³⁰⁶.

³⁰¹ L'articolo 2, comma 7, del D.P.R. del 22 luglio 1998, n. 322 statuisce quanto segue: “*sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta*”. Lo stesso termine dei 90 giorni è indicato come limite per poter usufruire del ravvedimento operoso per tardiva dichiarazione, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera C, del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

³⁰² Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera C, del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

³⁰³ Ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del D.P.R. del 22 luglio 1998, n. 322.

Per una riflessione concernente la valenza e gli effetti della cosiddetta “dichiarazione ultratardiva”, si rinvia a BOLETTO G., “*Brevi note in tema di dichiarazione <<ultratardiva>>*”, in “*Rassegna Tributaria*”, 2007, n. 1, p. 102 e ss.

³⁰⁴ Si vedano: articolo 2, comma 7, e art. 8, comma 6 del D.P.R. del 22 luglio 1998, n. 322. Art. 13, comma 1, lett. C, D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.

³⁰⁵ Art. 1, comma 1, primo periodo, decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

³⁰⁶ Art. 1, comma 1, secondo periodo, decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

Il contribuente, che presenti la dichiarazione entro il termine previsto per quella successiva e, in ogni caso, prima dell'inizio di attività amministrative di accertamento di cui abbia ricevuto formale conoscenza, può godere di sanzioni dal 60% al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di 200 euro³⁰⁷. Nel caso in cui la dichiarazione non presenti imposte dovute e venga presentata entro lo stesso termine, ossia quello per la dichiarazione successiva, la sanzione è da 150 a 500 euro³⁰⁸. Quando non sono dovute imposte, le sanzioni, per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, possono essere aumentate fino al doppio³⁰⁹.

Il ravvedimento operoso è applicabile qualora la dichiarazione sia presentata entro 90 giorni dal termine originario.

Quindi, riassumendo, se la presentazione della dichiarazione avviene:

- entro 90 giorni dalla scadenza originaria: si applica il ravvedimento operoso, con riduzione ad 1/10 della sanzione³¹⁰. La sanzione, prevista in misura fissa, è di 250 euro³¹¹, ridotta ad 1/10 per effetto del ravvedimento, cioè a 25 euro;
- oltre 90 giorni ed entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva³¹², a patto che non intervengano attività amministrative di accertamento, di cui il contribuente sia venuto formalmente a conoscenza: si applica la sanzione dal 60 al 120% dell'imposta, con un minimo di 200 euro. Nel caso in cui si tratti di dichiarazione, da cui non risultino imposte dovute, la sanzione è da 150 a 500 euro;
- oltre il termine per la presentazione della dichiarazione successiva o non venga presentata: la sanzione è dal 120 al 140% dell'imposta dovuta, con un minimo di 250 euro. Nel caso in cui si tratti di dichiarazione, da cui non risultano imposte dovute, la sanzione è da 250 a 1000 euro.

Si precisa che la riduzione alla metà della sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 472 del 1997, in caso di denuncia o dichiarazione presentata entro 30 giorni dal termine, non trova applicazione nel caso di presentazione tardiva della dichiarazione.

³⁰⁷ Art. 1, comma 1, terzo periodo, decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

³⁰⁸ Art. 1, comma 1, quarto periodo, decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

³⁰⁹ Art. 1, comma 1, ultimo periodo, decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997.

³¹⁰ Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera C, del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

³¹¹ Art. 1, comma 1 del decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997; Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, p. 12.

³¹² Come precisato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2016, n. 42/E, p. 16.

L'articolo 7, comma 4-bis, infatti esordisce con la formula: "salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento (...)" e, dato che in tema di tardiva dichiarazione ci sono già disposizioni normative che regolano la fattispecie, vengono applicate quelle. A ulteriore conferma di ciò, è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016.

Per quanto riguarda la dichiarazione IVA, fermo restando il termine dei 90 giorni, come sopra indicato³¹³, il riferimento normativo per individuare le sanzioni edittali, cui applicare le riduzioni legate al ravvedimento per la presentazione tardiva, è rappresentato dall'articolo 5, commi 1 e 3 del D. Lgs. n. 471/1997.

Può accadere che anche il pagamento dei tributi risultanti dalla dichiarazione non sia stato eseguito o il versamento sia solo parziale. Il contribuente può decidere di regolarizzare spontaneamente anche questa violazione, avvalendosi del ravvedimento³¹⁴, alle condizioni e con i vantaggi trattati nei paragrafi precedenti.

Nel caso in cui, entro il termine ordinario, il contribuente presenti la dichiarazione e solo dopo la scadenza si accorga di aver commesso uno o più errori, può rimediare presentando una dichiarazione integrativa³¹⁵, ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322³¹⁶. La condizione per ricorrere a tale strumento, come poc'anzi

³¹³ Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera C, del decreto legislativo 472 del 18 dicembre 1997.

³¹⁴ In tal caso, il contribuente sarà sottoposto a due diverse sanzioni: una per omessa o tardiva dichiarazione e l'altra per omesso versamento dei tributi nei termini.

³¹⁵ Qualora si rimedi, entro i termini, agli errori od omissioni di una dichiarazione già presentata, si parla di correttiva nei termini e non sono dovute sanzioni per la mera correzione dell'errore. Si parla, invece di integrativa quando la correzione o l'integrazione avviene oltre la scadenza originaria per la presentazione della dichiarazione.

³¹⁶ Il riferimento normativo per la dichiarazione integrativa è rappresentato dall'articolo 2, comma 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che così recita:

"Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600". Il riferimento al D.P.R. n. 600 è dovuto al fatto che

illustrato, risiede nel fatto di aver presentato una dichiarazione nei termini. Non si può ricorrere all'integrativa, dunque, per sanare una tardiva o omessa dichiarazione. E' prevista la possibilità di ricorrere al ravvedimento e, per l'identificazione della sanzione ordinaria, è necessario individuare il momento in cui viene presentata l'integrativa e la tipologia di errore commesso nella dichiarazione originaria. Si distingue, quindi, tra:

- integrativa presentata entro 90 giorni dalla scadenza originaria. In questo caso:
 - se la correzione è relativa ad errori rilevabili con controllo automatizzato e formale³¹⁷, è dovuta solo la sanzione per omesso versamento³¹⁸, cui andranno applicate le riduzioni sanzionatorie legate al ravvedimento;
 - se la correzione riguarda errori non rilevabili dal controllo automatizzato, la sanzione ordinaria, di riferimento, è 250 euro³¹⁹, da ridurre ad 1/9. Poi, qualora risulti dovuta una differenza d'imposta, rispetto alle risultanze della dichiarazione originaria, per questa si applicherà la sanzione per omesso versamento, con possibilità di ricorrere a ravvedimento;
- integrativa presentata oltre 90 giorni dalla scadenza originaria. In questo caso, la dichiarazione integrativa può essere presentata fino al termine per l'accertamento³²⁰ e si distingue tra:

la dichiarazione integrativa è presentabile fino al termine di decadenza per le attività di accertamento, come si spiegherà meglio in seguito.

³¹⁷ Come, ad esempio, sbagliata indicazione degli acconti versati o di un credito.

³¹⁸ Ex articolo 13 del decreto legislativo 471 del 18 dicembre 1997. La sanzione per omesso versamento si ricorda essere pari al 30% dell'importo non versato, che si riduce al 15% nel caso in cui il versamento avvenga con un ritardo fino a 90 giorni. Queste sanzioni potranno essere ridotte per effetto del ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 472 del 1997.

³¹⁹ Il riferimento è all'articolo 8, comma 1, del D.lgs. 471 del 18 dicembre 1997. Dato che la sanzione stabilita dall'articolo va da 250 euro e 2000 euro, il primo importo risulta essere il minimo edittale, cui applicare la riduzione per ravvedimento.

³²⁰ I termini per l'accertamento sono indicati dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, di cui, di seguito, si riportano i primi 2 commi.

“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui e' stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”.

- correzione riguardante errori rilevabili da controllo automatizzato o formale. E' dovuta solo la sanzione per omesso versamento, cui andranno applicate le riduzioni per ravvedimento³²¹;
- correzione riguardante errori non rilevabili da controllo automatizzato³²², la sanzione applicabile è solo quella per infedele dichiarazione³²³, che

Inoltre, come viene ricordato nel sito <https://www.ilsole24ore.com/art/calcolo-complicato-le-sanzioni-tributarie-legate-dichiarazioni-fiscali-AELZezoE>, *“Calcolo complicato per le sanzioni tributarie legate alle dichiarazioni fiscali”*, di IORIO A., 24 maggio 2018, le cartelle devono essere notificate, a pena di decadenza per superamento del termine per l'accertamento:

-per il controllo automatizzato, entro il terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;

-per il controllo formale: entro il quarto anno a quello successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

³²¹ Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, p. 15.

³²² Ad esempio, errata indicazione in dichiarazione, di un costo, che richiede un controllo documentale per essere rilevato.

³²³ Per le finalità del presente elaborato, si richiama la norma sanzionatoria che regola la dichiarazione infedele, in ambito di imposte dirette ed IVA, rappresentata dall'articolo 1, comma 2 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, che così recita:

“Se nella dichiarazione e' indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte”.

Si precisa che, nella nozione di “credito effettivamente utilizzato” rientra quello rimborsato, utilizzato in compensazione nel modello F24 o indicato in dichiarazione per diminuire l'imposta dovuta, mentre non si considera utilizzato quello riportato nelle dichiarazioni successive. Quindi, qualora una dichiarazione riporti un credito superiore allo spettante, non rimborsato e non usato in compensazione, la sanzione risulta essere quella da 250 a 2000 euro, senza che venga recuperata l'imposta. Per quanto indicato, si veda <https://www.ilsole24ore.com/art/calcolo-complicato-le-sanzioni-tributarie-legate-dichiarazioni-fiscali-AELZezoE>, *“Calcolo complicato per le sanzioni tributarie legate alle dichiarazioni fiscali”*, di IORIO A., 24 maggio 2018. Tale sito può essere consultato per ulteriori approfondimenti.

Al comma 3 e 4 del medesimo articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, sono indicate rispettivamente circostanze aggravanti ed attenuanti, inosservanza del principio di proporzionalità, come ricordano LIBURDI D., SIRONI M., in *“Le sanzioni per infedele dichiarazione: l'Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso”*, in *“Il Fisco”*, 2017, n. 46, p. 4443.

Si riportano, per praticità, i due commi in esame.

assorbendo, di fatto, quella per omesso versamento, fa sì che quest'ultima non sia dovuta³²⁴. Come ricorda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E del 12 ottobre 2016, qualora, invece, l'omissione o la non

Comma 3:

“La sanzione di cui al comma precedente e' aumentata della metà quando la violazione e' realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”.

Comma 4:

“Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 e' ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà e' conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi e' alcun danno per l'Erario, la sanzione e' pari a euro 250”.

Soffermandosi, in particolare su quest'ultimo comma citato, è utile rammentare che Risoluzione del 23 ottobre 2017, n. 131/E dell'Agenzia delle Entrate, ha precisato la sanzione ridotta per infedele dichiarazione non possa essere applicata direttamente in fase di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente, in quanto è necessario un controllo preventivo su tutta una serie di fattori che devono caratterizzare l'infedeltà: colpevolezza del contribuente, assenza di frode e presenza di “una condotta non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria”. Tutti questi elementi possono essere verificati solo dall'Agenzia delle Entrate. Nel caso specifico, esaminato tramite la risoluzione, essendo già stato rilevato e qualificato l'errore per un'annualità da parte dell'Amministrazione finanziaria ed essendosi “reiterato anche nei periodi d'imposta successivi”, la società ha potuto godere delle sanzioni ridotte.

Sollevano perplessità, sul contenuto della risoluzione sopraindicata, LIBURDI D., SIRONI M., in *“Le sanzioni per infedele dichiarazione: l'Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso”*, in *“Il Fisco”*, 2017, n. 46, p. 4444 e ss. Nelle conclusioni, a pagina 4445, infatti, si legge che, facendo un confronto con i principi del sistema sanzionatorio, la soluzione della risoluzione non sembra molto coerente: “In primo luogo, come rappresentato, perché la stessa potrebbe rappresentare una penalizzazione per quelle situazioni che, invece, da un punto di vista normativo vengono regolate in maniera meno onerosa in ragione della loro minore pericolosità. Concetto questo che non può non valere anche nelle ipotesi in cui, in luogo di un accertamento, il contribuente sani la propria posizione in modo spontaneo con il ravvedimento operoso. Questo elemento, in ogni caso, consente in termini più ampi all'Amministrazione finanziaria, di controllare tutti i presupposti sottostanti alla effettuazione del ravvedimento medesimo e quindi, eventualmente, di richiedere la differenza della sanzione ritenuta effettivamente dovuta nel caso di specie, tenendo conto del comportamento del contribuente in relazione alla modalità con la quale è stata commessa la violazione ancorché sanata”.

³²⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, p. 13.

completezza fossero inquadrabili, fino dall'origine, come irregolarità dichiarativa³²⁵ e non infedeltà, la sanzione ordinaria, su cui calcolare il ravvedimento operoso sarà quella indicata dall'articolo 8 del D.lgs. n. 471 del 1997.

In caso di dichiarazione integrativa, si verifica il differimento dei termini per l'accertamento³²⁶. Infatti, questi decorrono dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa, anche se limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione³²⁷. Ciò può scoraggiare il ricorso allo strumento del ravvedimento, soprattutto in caso di dichiarazione integrativa a sfavore del contribuente³²⁸. Mentre, infatti, in caso di dichiarazione integrativa a favore del dichiarante³²⁹, una riapertura dei termini per l'accertamento risulta accettabile, dato che l'aspetto potenzialmente peggiorativo per il contribuente è mitigato dal beneficio di questi³³⁰; per quanto concerne una dichiarazione integrativa a sfavore, il dichiarante, oltre agli oneri connessi alla presentazione dell'integrativa, al versamento del maggior tributo, di sanzioni ed interessi, si troverebbe anche a dover subire la riapertura dei termini per l'accertamento. Le conseguenze derivanti dal ravvedimento, nell'ultima ipotesi prospettata, risulterebbero fortemente disincentivanti.

Spostandosi, per un attimo, dalla situazione della presentazione della dichiarazione integrativa e prendendo come esempio il ricevimento di un p.v.c., da parte del contribuente, egli, aderendovi, potrebbe "cristallizzare" la situazione, data la non impugnabilità, non modificabilità e non integrabilità del processo verbale, ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 218 del 1997. Diversamente, ricorrendo allo strumento del ravvedimento post p.v.c., a fronte di una riduzione rispetto alla sanzione ordinaria, il contribuente vedrebbe ampliarsi l'orizzonte temporale dei controlli sugli "elementi

³²⁵ "ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia ommesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione" – esempio tratto da Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, p. 14.

³²⁶ AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1576. Si veda anche, per quanto trattato nel prosieguo del paragrafo, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *"Il nuovo ravvedimento operoso"*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P., p. 18 e ss.

³²⁷ Articolo 1, Comma 640 della legge 190 del 2014.

³²⁸ Ex art. 2, comma 8, D.P.R. 322 del 1998.

³²⁹ Ex art. 2, comma 8-bis, D.P.R. 322 del 1998.

³³⁰ Derivante dal maggior credito o dalle minori imposte derivanti dalla dichiarazione integrativa.

oggetto dell'integrazione", espressione quest'ultima, tra l'altro, non molto chiara. Dato che la dichiarazione integrativa non è predisposta per accogliere note esplicative delle variazioni intervenute rispetto alla dichiarazione originaria, potrebbe rendersi necessario, per il contribuente, presentare un'apposita memoria, contenente l'indicazione dettagliata dell'integrazione o degli errori o omissioni che si è inteso sanare attraverso l'integrativa, al fine di contenere l'oggetto delle verifiche attuabili da parte dell'Amministrazione finanziaria, che, altrimenti, potrebbe essere inteso in modo estensivo, data la non chiara espressione di cui sopra.

Come rinvenibile da diverse pronunce giurisprudenziali, la possibilità di emendare la dichiarazione, attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, è data dal fatto che trattasi di una dichiarazione di scienza, quindi modificabile³³¹. Comunque, sono modificabili errori circa il contenuto della dichiarazione di scienza³³². Non possono, invece, essere ritrattate manifestazioni di volontà, che si estrinsecano nella scelta di opzioni.

Oltre a quanto stabilito dal D.P.R. 322 del 1998, il contribuente può far valere la dichiarazione integrativa presentata anche in sede giudiziale³³³, al fine di opporsi ad eventuali pretese avanzate con iscrizioni a ruolo³³⁴, derivanti da imposte non versate in base alla dichiarazione originaria, poi sostituita da una dichiarazione integrativa a suo favore.

Il contribuente che abbia presentato una dichiarazione integrativa, sbagliando a suo danno, può presentarne una nuova a suo favore³³⁵.

³³¹In tal senso si è espressa la Comm. Tributaria Regionale Piemonte, sez. I., 18 febbraio 2021, sent. n. 120. Questa recente pronuncia è in linea con l'orientamento giurisprudenziale tradizionale, che riconosce la dichiarazione come dichiarazione di scienza. Per l'importanza della sua portata, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione, sezioni unite, del 25 ottobre 2002, n. 15063.

³³² Corte di Cassazione, Sentenza del 27 novembre 2006, n. 25056.

³³³ Sentenze 3754/2014, 2226/2011, 22021/2006. Si segnala anche la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio del 26 febbraio 2016, n. 1097/39/16, che ha espresso parere favorevole alla possibilità di presentare la dichiarazione integrativa oltre il termine della versione allora vigente dell'articolo 2, comma 8-bis del D.P.R. 322 del 1998, in quanto "indubbiamente più rispettoso dei principi di rango costituzionale".

³³⁴ Sentenza 26198 del 2014.

³³⁵ Si segnala: Corte di Cassazione, Ordinanza dell'11 gennaio 2018, n. 556.

La situazione è quella di una società contribuente, che ha presentato la dichiarazione nei termini; successivamente una dichiarazione integrativa con indicazione di un reddito più elevato rispetto a quello

Per quanto concerne la ripetizione di quanto pagato a titolo di ravvedimento, occorre distinguere tra imposta e sanzioni.

L'imposta indebitamente versata può essere ottenuta a rimborso da parte del contribuente, in quanto essa deriva sempre da una dichiarazione, sia essa originaria o integrativa, cioè da una dichiarazione di scienza, sempre emendabile, come ricordato sopra.

Sono le sanzioni, invece, ad essere collegate al ravvedimento e, per queste, è necessario un approfondimento.

Il tradizionale orientamento della Corte di Cassazione prevede la non ripetibilità delle sanzioni versate ai fini del ravvedimento, a parte il caso in cui siano presente "errori³³⁶ formali, essenziali e riconoscibili" incidenti sul ravvedimento stesso³³⁷.

La sentenza n. 28844 del 16 dicembre 2020 della Cassazione Civile, sezione V, sembra prospettare la possibilità di una restituzione delle sanzioni versate a titolo di ravvedimento operoso, anche oltre alle casistiche di errori di cui sopra. A favore di questa tesi, sarebbe il principio secondo il quale il contribuente "non è tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico"³³⁸ ma, di contro, l'ordinanza non si definisce in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale precedente.

originariamente dichiarato, e successivamente, una seconda dichiarazione integrativa con esposto reddito pari a quello della dichiarazione originaria. L'Amministrazione finanziaria ha eseguito il controllo automatizzato sulla prima dichiarazione integrativa, rilevando un'imposta non versata, applicando le relative sanzioni. La società si è opposta, sostenendo il fatto che l'imposta non fosse dovuta, per il fatto di aver presentato una nuova dichiarazione integrativa e che la precedente costituisse un puro errore. La Corte di Cassazione ha accolto le ragioni della società, sancendo: "se si tratta di un mero errore, anche se spirato il termine di cui all'art. 2 c. 8 bis DPR 322/1998, la pretesa scaturente dal dato erroneamente dichiarato è comunque contestabile per non gravare il contribuente di oneri maggiori rispetto a quelli cui è realmente tenuto", con la precisazione, però, che è a carico del contribuente l'onere della prova circa l'errore dichiarativo compiuto.

³³⁶ Da notare che si parla di errori e non di violazioni.

³³⁷ Si vedano le sentenze della corte di Cassazione numeri: 23177 del 17 novembre 2010, 6108 del 30 marzo 2016, n. 26545 del 21 dicembre 2016, 29299 del 14 novembre 2018.

³³⁸ Cassazione, 17 novembre 2010, n. 23177, confermato, poi, da altre sentenze.

Da una lettura approfondita della sentenza, si evince la sua non facile interpretazione, con alcuni punti contrastanti³³⁹. Si auspicano, in futuro, interventi al fine di fugare dubbi interpretativi, contrastanti con la certezza del diritto.

Fino ad ora si è trattato del ravvedimento operoso nel contesto del sistema sanzionatorio tributario amministrativo. Le implicazioni sul piano penale, conseguenti anche alla regolarizzazione spontanea delle violazioni relative alla dichiarazioni, verranno esaminate nel prossimo capitolo.

³³⁹ In particolare, non è bene chiaro, se ai fini della ripetizione della sanzione l'errore richiesto sul ravvedimento debba essere "oggettivizzato" o meno, la violazione debba essere meramente formale, formale o sostanziale. Inoltre, la sentenza sembra voler parificare il ravvedimento ad una dichiarazione; cosa che non può essere, dato che il primo consiste in un pagamento spontaneo volto a sanare una violazione, ancorché non sussistano norme che lo dichiarino "irretrattabile", mentre la seconda costituisce una dichiarazione di scienza. Per quanto riguarda il primo punto, la soluzione interpretativa più plausibile risulta essere quella che prospetta la ripetibilità delle somme corrisposte per le violazioni formali e sostanziali, in presenza di un errore particolarmente oggettivizzato incidente sul ravvedimento, mentre prevede la ripetibilità per le somme corrisposte a titolo di violazioni meramente formali a prescindere dal tipo di errore (violazioni non sanzionabili sin dall'origine). Per questa interpretazione e per approfondimenti sull'interpretazione della sentenza in esame, si veda MELIS G. & GOLISANO M (a cura di), *"Quinto laboratorio sul processo tributario - Istituti deflattivi - Parte III - Il ravvedimento operoso - Riferimenti normativi - D.Lgs. 472/1997, art. 13"*, pp. 5-15.

CAPITOLO 3

Dal piano amministrativo a quello penale: gli effetti nel sistema sanzionatorio penale conseguenti al ravvedimento operoso

Il nostro sistema sanzionatorio si compone di due “piani”: amministrativo e penale.

La distinzione, tra illecito amministrativo e reato, si basa su un criterio formale³⁴⁰: il tipo di sanzione prevista in risposta al comportamento vietato. Così, in caso di multa, ammenda, arresto o reclusione, si ha a che fare con violazioni penali, mentre sanzioni esclusivamente pecuniarie, come la pena pecuniaria, la sanzione pecuniaria o la sanzione amministrativa, sono tipiche degli illeciti amministrativi.

I due tipi di illecito sono sottoposti a regole diverse, al giudizio di autorità distinte e seguono procedimenti giudiziari distinti.

Ci possono essere condotte che integrano, allo stesso tempo, illeciti civili o tributari e penali. Questi origineranno due diversi giudizi, che, talvolta, potranno concludersi con esiti diametralmente opposti. Si parla, a tal proposito di “doppio binario”³⁴¹.

E’ utile ricordare che, al fine di rispettare il principio del *ne bis in idem* sostanziale, il quale vieta la duplicazione di una sanzione per lo stesso fatto, è stato introdotto nel nostro sistema, il principio di specialità, che consiste, nel caso in cui un illecito sia punito da una disposizione amministrativa ed anche da una penale, di applicare solo quest’ultima, in quanto speciale³⁴². Nonostante l’adozione di questo correttivo, la Corte

³⁴⁰ A differenza di quello che avviene in altri Paesi Europei. In Italia, infatti, si può assistere alla presenza di sanzioni formalmente amministrative, ma che, per il loro grado di afflittività sono assimilabili a sanzioni penali.

³⁴¹ Per approfondire, si veda: GIANONCELLI S., “*Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*”, in “*Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*”, 2019, fascicolo n. 2, p.177 e ss. Inoltre, per quanto riguarda le “interferenze” tra processo tributario e penale, si segnalano: MASTELLONE P., “*L’utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale*”, in “*Rivista trimestrale di diritto tributario*”, 2015, n. 2, pp. 451-484; PERUZZA D., “*Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell’imposta evasa ai fini del giudicato penale*”, in “*Rivista trimestrale di diritto tributario*”, 2015, n. 2, pp. 509-526; RENDA A., “*Spunti critici in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*”, in “*Rivista di Diritto Tributario*”, 2000, parte I, p. 557 e ss.

³⁴² Articoli 19-21 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

di Giustizia dell'Unione Europea, si è dimostrata, più volte, contraria al fatto che, nel nostro Paese, per uno stesso fatto si possa essere sottoposti a due diversi processi e ad una duplice pena.

Il ravvedimento operoso, preso in sé, essendo uno strumento per la regolarizzazione spontanea degli illeciti, non crea problemi di “doppie sanzioni”, anzi, può comportare, nel rispetto delle condizioni individuate dalle norme, benefici su entrambi i piani. In ambito amministrativo, come già visto, fa sì che possano essere applicate sanzioni più basse rispetto a quelle ordinarie, mentre, per quanto concerne gli effetti penali, esso rappresenta una causa di non punibilità per alcuni reati, mentre per altri, in via residuale, costituisce una circostanza attenuante ed una condizione per accedere al patteggiamento.

In generale, per quanto riguarda le circostanze attenuanti, è utile ricordare che esse possono essere³⁴³:

- comuni, ossia previste per tutti i reati in via generale³⁴⁴ oppure per tutti i casi di concorso di persone nel reato³⁴⁵;
- speciali, previste relativamente a specifici reati.

Si parla, poi, di circostanze ad effetto speciale, qualora l'aumento o la riduzione della pena sia superiore ad un terzo.

Le cause di non punibilità, invece, “si riferiscono a situazioni particolari, tipiche e tassative, in presenza delle quali lo Stato ritiene, per ragioni di bilanciamento degli interessi in conflitto, di non applicare la pena”³⁴⁶. In questo caso, permane l'illiceità della

Per approfondire il tema, si vedano, tra gli altri:

GIOVANNINI A., *“Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2014, p. 1164 e ss.; GIOVANNINI A., MURCIANO L., *“Il principio del <<ne bis in idem>> sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta”*, in *“Corriere. Tributario”*, 2014, p. 1548 e ss. Si segnalano, inoltre: CROCIANI S. F., *“Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2015, parte I, fascicolo 5, p. 405 e ss.; PIANTAVIGNA P., *“Il divieto di cumulo dei procedimenti tributario e penale”*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 2015, fascicolo 3, p. 44 e ss.

³⁴³ TOPPAN A., TOSI L., *“Lineamenti di diritto penale dell'impresa”*, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 19.

³⁴⁴ Articoli 61 e 62 del Codice Penale.

³⁴⁵ Articoli 112 e 114 del Codice Penale.

³⁴⁶ Cit. TOPPAN A., TOSI L., *“Lineamenti di diritto penale dell'impresa”*, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 24.

condotta posta in essere, ma questa non viene sanzionata. L'ipotesi di non punibilità, utile ai fini della trattazione in corso, è quella del pagamento del debito tributario.

3.1 Evoluzione normativa

Gli effetti penali, riconducibili al ricorso al ravvedimento operoso, sono variati nel tempo³⁴⁷, in modo da adeguare le previsioni legislative al mutato contesto, anche al fine di rendere coerenti le varie disposizioni sanzionatorie.

La normativa attualmente in vigore è, sostanzialmente, quella contenuta nel D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000, cui sono state apportate, però, diverse modifiche.

Nella trattazione che si sta svolgendo, quindi, si può considerare tale decreto come una sorta di "spartiacque", insieme al successivo decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, che ha apportato importanti modifiche.

Vengono qui esaminati, seppur brevemente, i momenti essenziali, che hanno condotto alla disciplina attualmente in vigore, partendo dalla fase ante D.Lgs. 74 del 2000.

Innanzitutto, l'articolo 14, comma 5, della Legge 29 dicembre 1990, n. 408, riconduceva alla presentazione della dichiarazione integrativa ed alla regolarizzazione degli adempimenti, la non punibilità per i reati, di natura tributaria, indicati.

Successivamente, con l'entrata in vigore del decreto legislativo 74 del 10 marzo 2000, e la disciplina dell'articolo 13, la causa di non punibilità lasciò il posto ad una circostanza attenuante ad effetto speciale, consistente nella diminuzione, fino alla metà, delle pene previste per i reati tributari ivi indicati, ed alla non applicazione delle pene accessorie, a condizione che, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari risultassero estinti, "anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie", come stabilito, al tempo, dall'articolo 13 medesimo. Tale ultima formulazione prevedeva, tra le modalità utilizzabili per sanare l'illecito, anche il ravvedimento operoso e, il debito tributario da dover estinguere, risultava comprendere anche sanzioni ed interessi³⁴⁸.

E' interessante notare come l'ottica sottostante alla previsione del decreto in esame fosse quella del risarcimento del danno, subito dall'Erario a causa del comportamento

³⁴⁷ Per quanto si dirà in questo paragrafo, cfr. "Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso", contributo del 31 maggio 2015 Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Giusti I.

³⁴⁸ Ministero delle Finanze, Circolare del 4 agosto 2000, n. 154/E e Relazione di accompagnamento del D.Lgs. n. 74/2000.

penalmente illecito del trasgressore, in contrasto con l'originaria ratio afflittiva della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo del 1997³⁴⁹.

Successivamente, la principale novità introdotta con il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito in legge 14 settembre 2011, n. 148³⁵⁰, fu quella di prevedere una circostanza attenuante comune, ad un terzo della pena, in luogo di quella speciale, vigente in precedenza.

Successivamente, in considerazione anche della maggiore attrattività esercitata dall'ipotesi di una causa di non punibilità, anziché di una semplice circostanza attenuante, con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 venne attuata una revisione del sistema sanzionatorio, rimodulando, ad esempio, alcune soglie di punibilità, riscrivendo l'articolo 13 del D.Lgs. 74 del 2000 ed introducendo un nuovo articolo 13 bis³⁵¹.

Si implementò, quindi, un nuovo impianto, valevole tutt'ora e caratterizzato dal fatto che gli effetti in ambito penale riconducibili al ricorso al ravvedimento operoso si

³⁴⁹ http://www.treccani.it/enciclopedia/effetti-penali-delle-definizioni-agevolate_%28Il-Libro-dell%27anno-del-Diritto%29/

Treccani, *"Effetti penali delle definizioni agevolate"* di MASTROIACOVO V.

³⁵⁰ Per un approfondimento sull'evoluzione dal 2011 al 2015 (data di pubblicazione dell'articolo della rivista), si veda VIOTTO A., *"Evoluzione del sistema sanzionatorio penale tributario e prospettive di riforma"*, in *"Rivista Trimestrale di Diritto Tributario"*, 2015, n. 2, pp. 547-579, che approfondisce vari aspetti, partendo dal decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, e rileva come, le modifiche apportate negli anni dal 2011 al 2015, siano state caratterizzate da un progressivo inasprimento delle sanzioni e la presenza di una sorta di "contaminazione" tra piano sanzionatorio amministrativo e penale, che ha condotto, talvolta, all'allontanamento dai principi di equità e coerenza del sistema. Fiducia, veniva dimostrata, nella successiva attuazione della legge delega 23 del 2014, dato che si auspicavano risposte sanzionatorie più consone alla gravità e pericolosità degli illeciti, attraverso previsioni di punizioni più efficaci contro le condotte più insidiose, e più lievi verso quelle meno gravi.

³⁵¹ In merito alla nuova disciplina: cfr. BELLAGAMBA F., *"Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche"*, in *"Diritto Penale e Processo"*, n. 2, 2016, p. 242 e ss.; MELIS G., *"La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario"* in *"Rassegna Tributaria"*, 2016, n. 3, p. 589 e ss.; VINCIGUERRA S., *"Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza nella causa di non punibilità prevista dall'art. 13 D.lgs n. 74 del 2000-introdotta dal D.lgs n. 158 del 2015"*, in *"Diritto e pratica tributaria"*, 2017, fascicolo 4, pp. 1798-1807; GAMBOGI G., *"IVA & imposte sui redditi – sanzioni penali, reati tributari non punibili in caso di dichiarazione integrativa"*, in *"Rivista di giurisprudenza tributaria"*, 2017, fascicolo n. 6.

sostanziano, per alcuni reati, in una causa di non punibilità³⁵² e per altri, in via residuale, in una circostanza attenuante e nella possibilità di accedere al patteggiamento.

La ratio della riforma del 2015 sembra essere quella “di attribuire specifica rilevanza all’estinzione tempestiva del debito tributario in ragione della connotazione dei singoli reati e della puntuale offensività di ciascuno rispetto all’interesse penalmente tutelato”³⁵³.

Ulteriore input alla resipiscenza spontanea è stato dato nel 2019, con l’inserimento di reati di dichiarazioni fraudolente tra quelli indicati nell’articolo 13, comma 2, del decreto legislativo 74 del 2000. Per questi illeciti penali, oggi, non si procede all’irrogazione della pena., a patto che essi siano stati sanati attraverso il ricorso al ravvedimento ed alla presentazione della dichiarazione integrativa corretta, alle condizioni indicate nell’articolo.

³⁵² Come ricordato da Giusti I., in “Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso”, contributo del 31 maggio 2015 Fondazione Nazionale dei Commercialisti, p. 7, in tal modo, il legislatore ha superato il timore, dimostrato in precedenza, di una “monetizzazione” della responsabilità penale, così come descritta nella Relazione Governativa al D.Lgs. 74/2000. Introducendo una causa di non punibilità, infatti, sussisteva, e sussiste anche oggi, il rischio che le sanzioni vedano diminuire la loro deterrenza. Tuttavia, come sostiene BELLAGAMBA F., in *“Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche”*, in “Diritto Penale e Processo”, n. 2, 2016, p. 247:

“Come è stato da più parti autorevolmente sostenuto, il fatto che si introducano cause sopravvenute di non punibilità basate su una condotta “antagonistica” rispetto all’offesa incriminata, non si pone affatto in contraddizione, a differenza di quanto emerge dalla Relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000, con le linee portanti su cui si fonda la prevenzione generale, che non può essere intesa quale deterrenza fine a se stessa, ma piuttosto come dissuasione finalizzata alla tutela, anche in extremis, di beni giuridici. In altre parole, se la disposizione “premiale” può incidere negativamente sulla deterrenza originaria e, dunque, sulla prevenzione generale negativa mediante intimidazione, non altrettanto può dirsi per la prevenzione generale mediante incentivazione, perché la sua applicazione convalida, agli occhi dei consociati, il valore dell’interesse offeso, dal momento che colui che lo ha pregiudicato è anche colui che poi si piega alla necessità di assicurarne la soddisfazione”.

³⁵³ http://www.treccani.it/enciclopedia/effetti-penali-delle-definizioni-agevolate_%28Il-Libro-dell%27anno-del-Diritto%29/

Treccani, *“Effetti penali delle definizioni agevolate”* di MASTROIACOVO V.

3.2 Disciplina attuale

La disciplina attualmente in vigore, per quanto concerne gli effetti del ravvedimento operoso in ambito penale, è quella contenuta negli articoli 13 e 13-bis del decreto legislativo 74 del 10 marzo 2000 e successive modifiche.

I due articoli, sopracitati, fanno derivare dal pagamento del debito tributario diversi trattamenti penali, a seconda del tipo di reato.

In particolare, l'articolo 13 prospetta il ravvedimento come causa di non punibilità, mentre il 13 bis tratta della circostanza attenuante e qualifica il ravvedimento come idoneo per accedere al patteggiamento.

Si riportano, per praticità, gli articoli in esame, partendo dal numero 13, al fine di procedere con la loro analisi.

Articolo 13 del Decreto Legislativo 74 del 10 marzo 2000- "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario"

(N.D.R.: "Vedi D.M. 13 giugno 2000, in G.U. 17 giugno 2000, recante Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari").

In vigore dal 25/12/2019. Modificato da: Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124, articolo 39.

- "1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*
- 2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.*

3. *Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, e' dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione e' sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".*

In base al comma 1, il ravvedimento operoso, espressamente elencato al pari delle "speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento"³⁵⁴, viene considerato uno strumento idoneo a comportare la non punibilità per alcuni reati. La condizione, da rispettare, è quella che il debito tributario, la sanzione e gli interessi siano interamente pagati prima della dichiarazione di apertura del primo grado di giudizio penale. Gli illeciti penali, per i quali, alle condizioni di cui sopra, opera la causa di non punibilità, sono quelli individuati dagli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del D.Lgs. 74 del 2000, ossia, rispettivamente, i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate; l'omesso versamento di IVA e le indebite compensazioni, tramite utilizzo di crediti non spettanti. La condotta che configura i vari reati citati, consiste:

- per la prima fattispecie, nel mancato versamento, entro il termine di presentazione del modello 770, delle ritenute, risultanti dallo stesso o dalla certificazione unica;
- per la seconda, l'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al successivo periodo d'imposta;
- per la terza, il mancato versamento di somme dovute, attraverso l'utilizzo, in compensazione³⁵⁵, di crediti non spettanti.

Per tutti questi reati è prevista la pena da sei mesi a due anni di reclusione e la soglia di punibilità ammonta, rispettivamente, a 150.000, 250.000 e 50.000 euro, quindi importi

³⁵⁴ Il fatto di parificare gli effetti penali del ravvedimento operoso a quelli delle altre procedure di adesione e conciliative, può portare a disincentivare il ricorso al primo istituto, che si caratterizza per la spontaneità, a differenza degli altri, cui il contribuente può aderire solo a seguito di un'attività di accertamento, posta in essere dall'Agenzia delle Entrate o da altro ente. In tal senso, SEPIO G., SILVETTI F. M., "Gli effetti del ravvedimento operoso e gli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente", in "Il Fisco", 2016, n. 9, p. 856 .

³⁵⁵ Ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

significativi. Al di sotto di questi limiti di imposta non versata, l'illecito viene "derubricato" ad amministrativo e non viene perseguito penalmente.

Un maggior incentivo al ricorso al ravvedimento viene riservato, invece, a chi ponga in essere i reati di cui sopra, superando le soglie di punibilità, in quanto, il ricorso allo strumento di resipiscenza spontanea produce, in tal caso, oltre a vantaggi in ambito sanzionatorio amministrativo, soprattutto quelli in ambito penale, permettendo di evitare, addirittura, la reclusione al reo. Anche in questo caso occorre rilevare, comunque, che per poter godere di questo beneficio in ambito penalistico, il trasgressore deve porre in essere il ravvedimento preventivamente.

Proseguendo con l'analisi dell'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000, il comma 2 presenta altri casi di non punibilità. La condizione per ottenere questo vantaggio è, anche questa volta, quella di aver provveduto al versamento integrale del dovuto. A differenza del comma 1, però, il termine entro cui eseguire il pagamento non è più individuato dal ricevimento della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, bensì il ravvedimento³⁵⁶ o la presentazione in ritardo della dichiarazione omessa, entro il termine per la presentazione di quella relativa all'anno successivo, deve avvenire prima che il reo sia stato messo formalmente a conoscenza di "accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"³⁵⁷. Ciò, sempre al fine di evitare comportamenti opportunistici del trasgressore. Si ricorda che, nell'ambito amministrativo, la dichiarazione presentata entro il novantesimo giorno di ritardo è considerata tardiva e, per rimediare all'infrazione, risulta applicabile il ravvedimento operoso; se presentata oltre il novantesimo giorno di

³⁵⁶ Intendendo anche il ravvedimento conseguente alla presentazione della dichiarazione integrativa, che può permettere, tra l'altro, attraverso la rideterminazione dell'imposta da versare, nel caso in cui quella corretta sia inferiore a quella esposta nella dichiarazione originaria, di scendere al di sotto delle soglie di punibilità, con l'effetto di scongiurare il perfezionamento di un reato penale. Questo è ricordato da TOPPAN A., TOSI L., in *"Lineamenti di diritto penale dell'impresa"*, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 180, con richiamo, in tal senso, alle sentenze della Cassazione Civile, del 28 ottobre 2015, n. 21968 e della Cassazione Penale, del 14 febbraio 2017, n. 6869.

³⁵⁷ Come si può notare, le tempistiche richieste dal comma 2, sono più stringenti di quelle al comma 1, ed è richiesta la spontanea resipiscenza del trasgressore. Questo è dovuto al fatto che i reati dichiarativi, richiamati dal comma 2, sono affetti da maggior disvalore sociale rispetto a quelli di omesso versamento ed indebita compensazione, cui rinvia il comma 1, del medesimo articolo 13 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000. Così SEPIO G., SILVETTI F. M., *"Gli effetti del ravvedimento operoso e gli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente"*, in *"Il Fisco"*, 2016, n. 9, p. 856 e ss.

ritardo ed entro la scadenza di presentazione della dichiarazione successiva, è considerata omessa, ma sono riservate legislativamente sanzioni amministrative ridotte. Inoltre, per quanto concerne la formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di attività amministrative di accertamento³⁵⁸, queste rappresentano cause ostative all'effetto di non punibilità penale. Nel caso in cui, il contribuente, per sanare spontaneamente violazioni relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate ed alle accise e i tributi gestiti dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, si sia avvalso dello strumento premiale di respiscenza, dopo la notizia formale dell'inizio dei controlli³⁵⁹, l'istituto produrrà benefici in ambito amministrativo, ma non penale. Inoltre, il comma 2 del D.Lgs. 74/2000, annovera anche la formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali³⁶⁰ come causa preclusiva alla non punibilità degli illeciti penali indicati. Il trattamento previsto dal comma 2, è riservato ai reati di infedele³⁶¹ ed omessa

³⁵⁸ Per la descrizione di questi eventi, si rinvia al capitolo 2, dove venivano descritti, però, come cause ostative al ravvedimento. In questo caso, la causa ostativa all'effetto di non punibilità opera qualora, prima del ravvedimento intervengano accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento relative al periodo d'imposta ed al tributo cui si riferisce il reato, portate a formale conoscenza dell'autore del reato.

³⁵⁹ Si ricorda che, in ambito amministrativo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, è possibile ricorrere al ravvedimento operoso anche dopo l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività amministrative di accertamento.

³⁶⁰ Procedimenti penali relativi al reato per il quale si dovrebbe produrre l'effetto di non punibilità.

³⁶¹ L'articolo 4 - "Dichiarazione infedele". In vigore dal 25/12/2019, modificato dal Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 39, così recita:

"1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, e' punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, e' superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, e' superiore a euro due milioni.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

dichiarazione³⁶², ai quali, solo recentemente, si sono aggiunti quelli di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”³⁶³ e di “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”³⁶⁴. Per la descrizione di ciascuno di

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)”

³⁶² Articolo 5 – “Omessa dichiarazione”. In vigore dal 25/12/2019, modificato da: Decreto-legge del 26/10/2019, n. 124 Articolo 39.:

“1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate e' superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto”.

³⁶³ Articolo 2 – “Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”. In vigore dal 27/10/2019 Modificato da: Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 39:

“1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria

2-bis. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

3. (Comma abrogato)”.

³⁶⁴ Ex articolo 3 – “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”. In vigore dal 27/10/2019. Modificato dal Decreto-legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 39 1, che così recita:

“1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, e' punito con la reclusione tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila;

questi illeciti penali, si rinvia alle note, dove sono citati gli articoli di legge di riferimento. Si segnala, in particolare, che, a differenza di quanto previsto per l'omesso versamento e l'indebita compensazione, ai sensi degli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, commi 1 e 2, richiamati dal comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000, per i quali è sufficiente il dolo generico, per i delitti cui si riferisce il comma 2 del medesimo articolo 13, ossia quelli indicati negli articoli 2, 3, 4 e 5 del D.Lgs. 74 del 2000, è richiesto il dolo specifico, rappresentato dal fine di evadere le imposte³⁶⁵.

I reati appena indicati, cioè quelli individuati dagli articoli dal 2 al 5 compresi, del D.Lgs. 74/2000, sono di tipo dichiarativo perché derivano da omissioni o indicazioni non veritiere e non corrette nella dichiarazione³⁶⁶. Si sottolinea, però, una differenza tra i reati di omessa ed infedele dichiarazione e quelli di dichiarazione fraudolenta mediante

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, e' superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, e' superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali”.

³⁶⁵ Come rinvenibile dall'articolo 1, lettera d) del decreto legislativo 74 del 10 marzo 2000,

“il "fine di evadere le imposte" è comprensivo anche “del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta”.

³⁶⁶ Con il termine "dichiarazioni", in ambito penale, si fa riferimento anche alle “dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge”. Questa è la definizione presentata dall'articolo 1 lettera c) del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000.

Come ricordano TOPPAN A., TOSI L., in “*Lineamenti di diritto penale dell'impresa*”, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 179 e ss., anche se non esplicitamente indicato nella spiegazione terminologica di cui sopra, dall'analisi dei singoli delitti, si comprende per quali dichiarazioni valga effettivamente la tutela penale: quella reddituale, relativa all'IVA e quella presentata dal sostituto d'imposta. Rappresentando dichiarazioni di scienza, come trattato nel capitolo precedente dell'elaborato, le dichiarazioni risultano modificabili dal contribuente, entro il termine previsto per l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Le eventuali opzioni esercitate nella dichiarazione stessa, che riflettono una manifestazione di volontà, non sono ritrattabili. Il contribuente, può quindi, presentare una dichiarazione integrativa, al fine di correggere errori od omissioni presenti nella dichiarazione originaria.

fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e mediante altri artifici, rappresentata proprio dalla fraudolenza, ossia un atteggiamento connotato da particolare gravità, volto a mascherare l'illecito e a rendere difficili i controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. Non a caso, l'apertura del legislatore alla previsione di non punibilità per questi due reati, in caso di regolarizzazione spontanea da parte del contribuente ed alle condizioni del comma 2 dell'articolo 13 del D.lgs. 74/2000, è molto recente, mentre in passato era esclusa. Si approfondirà questo tema in seguito.

Si passa, ora, alla descrizione del comma 3 dell'articolo 13 del D.Lgs. 74 del 2000. Esso tratta dell'ipotesi in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario risulti in fase di rateizzazione. In questo caso, ai fini dell'applicabilità, sia dell'articolo 13, che del 13 bis del D.Lgs. 74/2000, è riconosciuto il termine di 3 mesi, che può essere prorogato dal giudice, che lo ritenga necessario, per un massimo di altri 3 mesi, per l'estinzione del debito residuo³⁶⁷. Durante questo periodo, di tre o sei mesi, anche la prescrizione viene sospesa³⁶⁸.

Si ricorda che la rateizzazione non è prevista per il ravvedimento operoso, ma può essere attuata attraverso il ricorso ad altri strumenti deflattivi.

³⁶⁷ Come sostengono SEPIO G., SILVETTI F. M., in *"Gli effetti del ravvedimento operoso e gli altri strumenti deflattivi sulla punibilità del contribuente"*, in *"Il Fisco"*, 2016, n. 9, p. 855:

"sotto questo profilo, si registra un disallineamento piuttosto significativo rispetto alla normativa tributaria, potenzialmente foriero di sperequazioni, in quanto la non punibilità finisce per ricollegarsi alla disponibilità o meno della liquidità necessaria per estinguere il debito nel (più breve) lasso di tempo previsto dalla norma penale, producendo l'effetto di <<monetizzare>> l'esclusione dalla responsabilità penale". In origine, lo scopo delle previsioni legislative penali era proprio quello di contrastare la "monetizzazione" della sanzione penale.

³⁶⁸ MAGNANINI L., in *"L'attenuante del pagamento del debito tributario mediante rateizzazione: orientamenti giurisprudenziali e profili di incostituzionalità"*, in *"Rassegna Tributaria"*, 2016, n. 3, p. 755 e ss. solleva questioni su cui riflettere, per quanto concerne la concessione, del massimo di sei mesi, in caso di rateazione, per l'estinzione del debito tributario. Seppure questo termine, e a maggior ragione quello di tre mesi, risulti molto breve e precluda alla maggior parte dei soggetti di accedere ai benefici premiali in ambito penale, data la non possibilità di estinguere l'intero debito tributario in un arco temporale così ristretto, non sarebbe percorribile l'ipotesi di sospendere il giudizio e la prescrizione fino alla conclusione del piano di rateazione, il quale, talvolta dura diversi anni. Verrebbe, altrimenti, intaccata la ragionevole durata del processo e si potrebbe assistere ad un uso strumentale degli strumenti deflattivi e delle procedure conciliative. Lo Stato concede attenuanti o cause di non punibilità solo qualora la sua pretesa sia concretamente soddisfatta e non si accontenta della promessa o nell'impegno "astratto", del contribuente, ad estinguere il debito tributario in futuro, dimostrato in fase di rateazione.

Si passa, ora, alla disamina dell'articolo 13 bis del D.Lgs. 74 del 2000, che configura il pagamento del debito tributario come circostanza attenuante e requisito per accedere al patteggiamento.

Si riporta, di seguito, il testo dell'articolo in esame, limitatamente ai commi 1 e 2, utili ai fini della trattazione³⁶⁹:

Articolo 13 bis, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo 74 del 10 marzo 2000 –
“Circostanze del reato”

In vigore dal 22/10/2015 Modificato dal decreto legislativo del 24/09/2015 n. 158,
articolo 12

- “1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.*
- 2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2”.*

Il comma 1 trova applicazione in via residuale, nel senso che anche per i reati di cui all'articolo 13 può trovare applicazione l'articolo 13 bis, a condizione che non operi l'articolo 13 del D.Lgs. 74 del 2000.

Il comma 1 dell'articolo 13 bis prevede una circostanza attenuante ad effetto speciale, consistente nella diminuzione della pena fino alla metà e nella non applicazione delle

³⁶⁹ L'articolo 13 bis del D.Lgs 74 del 10 marzo 2000 è composto anche dal comma 3, che prevede una circostanza aggravante per il professionista o l'intermediario finanziario o bancario che si configuri come concorrente nel reato, nello svolgimento della sua attività, *“attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”*. Ai fini della trattazione in corso, questo comma viene tralasciato.

pene accessorie³⁷⁰, consistenti, perlopiù nell'interdizione da cariche o ruoli in uffici pubblici. La condizione, affinché questo avvenga, è che, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il trasgressore abbia provveduto all'integrale pagamento del debito tributario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, fermo restando quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 13, nel caso in cui sia in atto una rateizzazione. Come si può notare, a differenza dell'articolo 13, qui non è espressamente indicato il ravvedimento operoso tra le modalità di estinzione del debito tributario ma, nonostante ciò, esso viene considerato uno strumento idoneo per il riconoscimento dell'attenuante³⁷¹.

Inoltre, nel caso in cui ricorra la circostanza attenuante del comma 1, nonché il ravvedimento, le parti possono avere accesso al patteggiamento³⁷².

L'articolo 13 bis non trova applicazione nei casi previsti dai commi 1 e 2 dell'articolo 13, in quanto la causa di non punibilità risulta alternativa alla circostanza attenuante ed al patteggiamento. Per una sanzione penale che non viene irrogata, infatti, non possono essere applicati la riduzione o il patteggiamento³⁷³.

³⁷⁰ Le pene accessorie sono individuate dall'articolo 12 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000, cui si rinvia per un maggior approfondimento.

³⁷¹ AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020, p. 1616.

³⁷² Tralasciando i successivi, si riporta il comma 1 dell'articolo 444 del codice di procedura penale del 22 settembre 1988, utile ai fini della trattazione in corso:

"L'imputato e il pubblico ministero possono chiedere al giudice l'applicazione, nella specie e nella misura indicata, di una sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni soli o congiunti a pena pecuniaria".

³⁷³ Il pagamento del debito tributario, in ambito penale assume una doppia valenza: causa di non punibilità e condizione per accedere al patteggiamento. Questo crea problematiche di tipo applicativo, che ha cercato di risolvere la giurisprudenza e, inoltre, comporta la violazione del principio del ne bis in idem sostanziale, dato che, per poter ottenere la riduzione di una sanzione penale, è necessario versare la sanzione amministrativa. La Corte di Cassazione ha, quindi, previsto che, per i reati per i quali il pagamento del debito tributario costituisce causa di non punibilità, il patteggiamento sia accessibile anche senza il previo pagamento del debito tributario. Tra questi rientrano l'omesso versamento di IVA, di ritenute e l'indebita compensazione di crediti. Nonostante la Cass., Sez. III penale, 23 marzo 2019, n. 10800, abbia ipotizzato, anche per i reati dichiarativi di cui all'articolo 4 e 5 del D.Lgs. 74/2000, il patteggiamento anche senza il pagamento integrale del debito tributario, questa visione non è condivisa da autori quali Palasciano A. e Palasciano G. Infatti, per questi delitti, a differenza di quelli omissivi, la condizione per poter godere della causa di non punibilità, è quella del ravvedimento o la presentazione

Una volta conclusa la disamina, in generale, sui riflessi penali del ricorso al ravvedimento operoso, nel prossimo sottoparagrafo verrà trattato il caso particolare delle fatture per operazioni inesistenti.

3.2.1 Ravvedimento operoso in caso di fatture per operazioni inesistenti

Innanzitutto, è utile definire il concetto di fatture o altri documenti³⁷⁴ per operazioni inesistenti, ossia “le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”³⁷⁵.

Oltre al reato di “emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”, disciplinato dall'articolo 8 del D.Lgs. 74 del 2000³⁷⁶, le fatture e i documenti per

della dichiarazione prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento amministrativo o penale. L'accesso al patteggiamento ha come presupposto la conoscenza, da parte del reo, di essere sottoposto ad un procedimento penale, incompatibile con l'ottenimento della non punibilità. Quindi in questo caso non si verificano sovrapposizioni tra le condizioni che permettono la non punibilità e quelle che consentono il patteggiamento, potendo, entrambe le ipotesi, convivere.

In questo senso, PALASCIANO A., PALASCIANO G., “*Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*”, in “Il Fisco”, 2019, n. 37, p. 3545 e ss. Si vedano anche: SANTORIELLO C., “*Omesso versamento degli acconti IVA: applicabile il patteggiamento senza versamento integrale dell'IVA – commento*”, in “Il Fisco”, 2019, n. 46, p. 4461 e ss.; SANTORIELLO C., “*Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale- commento*”, in “Il Fisco”, 2020, n. 4, p. 367 e ss.

La questione di come le condizioni richieste per l'accesso al patteggiamento (pagamento delle sanzioni amministrative per ottenere riduzione di quelle penali) contrastino con i principi di *ne bis in idem* e specialità è stata esaminata anche da VIOTTO A., “*Evoluzione del sistema sanzionatorio penale tributario e prospettive di riforma*”, in “Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”, 2015, n. 2, p. 561 e ss.

³⁷⁴ Altri documenti sono, ad esempio, scontrini, ricevute fiscali, documenti di trasporto, autofatture, come ricordato da TOPPAN A., TOSI L., in “*Lineamenti di diritto penale dell'impresa*”, Wolters Kluwer Italia s.r.l. Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 170.

³⁷⁵ Cit. art. 1, lettera a) del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000, che fornisce le definizioni utili alla lettura dei successivi articoli del decreto.

Dal disposto normativo, si possono rilevare due categorie di fatture: quelle oggettivamente o soggettivamente inesistenti, come evidenziato anche nel volume di TOPPAN A., TOSI L., “*Lineamenti di diritto penale dell'impresa*”, Wolters Kluwer Italia s.r.l. Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 170 e ss.

³⁷⁶ All'articolo 8 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000, così si legge:

operazioni inesistenti costituiscono “l’oggetto materiale della condotta”³⁷⁷ che configura il delitto di “dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”³⁷⁸.

Quest’ultimo reato si sviluppa in due fasi: nella prima, avviene l’acquisizione della falsa documentazione, mentre nella seconda, cioè quella del perfezionamento, si assiste alla presentazione della dichiarazione falsa³⁷⁹, sia essa relativa alle imposte sui redditi o all’IVA, contenente gli elementi passivi fittizi³⁸⁰, derivanti e supportati dalla presenza delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti. Tra il primo ed il secondo momento, si inserisce la registrazione contabile dei falsi documenti, che confluiranno nella dichiarazione mendace e, soprattutto per i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili, ne costituiranno prova, da esibire, su richiesta, all’Amministrazione finanziaria.

Si ricorda che, per il perfezionamento del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è richiesto il dolo specifico,

“1. E' punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

2-bis. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti, per periodo d'imposta, e' inferiore a euro centomila, si applica la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

3. (Comma abrogato)”.

³⁷⁷ Cit. TOPPAN A., TOSI L., “Lineamenti di diritto penale dell’impresa”, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 197.

³⁷⁸ Reato di cui all’articolo 2 del D.Lgs. 74 del 10 marzo 2000, citato sopra, al paragrafo 3.2.

³⁷⁹ il reato di dichiarazione fraudolenta si perfeziona nel momento della presentazione della dichiarazione, quindi può essere definito come un reato di pericolo, che non comporta necessariamente un danno effettivo nei confronti dell’Erario. Nel caso in cui, infatti, subito dopo aver presentato una dichiarazione fraudolenta, il trasgressore presentasse la dichiarazione corretta, lo Stato non subirebbe alcun danno, nonostante risulti già perfezionato l’illecito.

³⁸⁰ Per quanto riguarda il concetto di “fittizietà”, ricordano TOPPAN A., TOSI L., in “Lineamenti di diritto penale dell’impresa”, Wolters Kluwer Italia s.r.l Milano, Cedam, Padova, 2017, p. 198 e ss., che la giurisprudenza l’ha considerata, nel tempo come inesistenza “materiale”, intesa come mancata esistenza dell’elemento dichiarato o, in senso più ampio, come inesistenza “normativa”, cioè come violazione dei criteri di competenza, inerenza ed indeducibilità legislativamente previsti.

che si desume dalla specificazione, nella norma, della formula “al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto”.

La particolare gravità dell'illecito penale in esame è testimoniata dal fatto che non è prevista una soglia di punibilità per detto reato, ma la norma si limita a stabilire una pena più bassa nel caso in cui il totale degli elementi passivi fittizi sia minore di centomila euro.

La possibilità di ravvedimento operoso, in caso di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, è sempre stata esclusa dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, stante la gravità della condotta, appena ricordata, ed il fatto che tale fattispecie non potrebbe ricondursi alle ipotesi di “errori ed omissioni” ravvedibili, così come intese dall'articolo 13 del D.Lgs. 472 del 18 dicembre 1997³⁸¹.

Numerose critiche sono, però, state mosse contro questa preclusione, divenuta “anacronistica”, soprattutto a partire dal 2015, in seguito all'ampliamento del contesto applicativo del ravvedimento operoso in ambito amministrativo. A titolo di esempio, non si giustificava l'idea dell'impossibilità del ravvedimento, in caso di fatture per operazioni inesistenti, per il fatto che:

- tale preclusione non fosse esclusa in ambito penale, essendo previste cause attenuanti valevoli per i reati per i quali non era stabilita la non punibilità, a seguito del ricorso a strumenti quali il ravvedimento;
- data la possibilità, in sede amministrativa, di ricorrere al ravvedimento operoso anche dopo la contestazione dell'illecito, ad opera di un processo verbale di constatazione, non si vedeva il motivo di escluderlo per casi che, seppur connotati da fraudolenza, fossero stati regolarizzati spontaneamente prima di attività accertative. Infatti, non sembra ragionevole, in un contesto in cui viene incoraggiata

³⁸¹ In tal senso, Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, p. 30, ritiene che, chi abbia emesso o utilizzato una fattura per operazioni inesistenti, non abbia posto in essere un semplice “errore” o, meno che meno, una “omissione”. Le stessa conclusione vale per le violazioni caratterizzate da fraudolenza. Nello stesso senso, la risposta dell'Agenzia delle Entrate dell'1 febbraio 2018. La posizione dell'Agenzia delle Entrate, di cui alla circolare sopracitata, del 1998, è stata portata avanti, sostanzialmente, fino all'entrata in vigore *Decreto-legge del 26/10/2019, n. 124, di cui si tratterà in seguito. Nelle risposte in Telefisco 2020, successive al decreto legge appena citato, è rinvenibile, invece la nuova posizione, atta a prevedere la possibilità di ravvedimento operoso per fatture per operazioni inesistenti e la causa di non punibilità per la dichiarazione fraudolenta per fatture false.*

- al massimo la resipiscenza del trasgressore, non ammetterla in caso di violazioni che, seppur fraudolente, hanno originato un tempestivo pentimento del reo;
- il ravvedimento operoso, non avendo mai comportato distinzioni “sull'intenzionalità delle infedeltà dichiarative”, ed essendo possibile per qualsiasi tipo di “errore”, sembra non precludere il suo ricorso in caso di fraudolenza;
 - presentando una dichiarazione fraudolenta e, subito dopo, una correttiva, prima di qualsiasi controllo, il reato verrebbe derubricato a tentativo, senza un effettivo e reale effetto di pericolo nei confronti degli interessi dell’Erario;
 - la prassi, data l’assenza di norme che lo impediscono, avrebbe potuto estendere l’ambito applicativo del ravvedimento alle violazioni fraudolente, mantenendo, comunque, comportamenti diversi nei confronti di chi abbia dimostrato resipiscenza prima o dopo controlli e contestazioni del Fisco. In questo modo, si sarebbe conservata la deterrenza del sistema tributario penale e si sarebbe perseguito l’obiettivo di un corretto gettito, anziché quello di una punizione esemplare del trasgressore anche in casi, talvolta, di modeste dimensioni quantitative. Inoltre, si sarebbero potuti evitare contenziosi per situazioni già sanabili dal contribuente, con snellimento dei procedimenti a carico del sistema giudiziario e vantaggi anche per il Fisco, conseguenti alla scelta di “deflazionare i procedimenti penali”³⁸².

Inoltre, altre considerazioni, dal punto di vista letterale, farebbero emergere come l’errore possa essere colposo, mentre l’omissione non escluda la presenza del dolo, anzi, sia spesso il frutto di una strategia finalizzata all’evasione fiscale. Secondo questa, tesi, quindi, l’esclusione al ravvedimento per le fattispecie fraudolente, invocata per il fatto che queste non rientrerebbero tra le ipotesi di “errori ed omissioni” di cui all’articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, non risulterebbe molto sostenibile³⁸³.

Si rendeva quindi, auspicabile un intervento in sede giurisdizionale, arrivato con la sentenza della Corte di Cassazione del 6 febbraio 2018, Sez. III penale, n. 5448, che ha apportato un primo importante cambio di orientamento.

³⁸² Tutte le motivazioni elencate sono estrapolate da ZAPPI A., *“Il fisco <<conferma>> il limite degli errori e omissioni ravvedibili”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 10, p. 947 e ss.

³⁸³ Così CAPOLUPO S., *“Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 9, pp. 808 e 809.

Tale pronuncia è stata valutata positivamente, in ragione di diversi aspetti³⁸⁴: come anzidetto, il fatto di poter ricorrere al ravvedimento anche in ipotesi di fraudolenza, è in linea con la spinta alla resipiscenza, cui si ispira la legge n. 190 del 2014 e con le disposizioni attualmente in vigore, che prevedono, addirittura, il ravvedimento post p.v.c. per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate³⁸⁵. Inoltre, nella nozione di “errori ed omissioni”, potendo far rientrare anche comportamenti antiggiuridici intenzionali, compresi l’elusione e l’abuso di diritto, è congruo includere anche violazioni premeditate, realizzate attraverso l’utilizzo di documentazione falsa, per le quali è previsto il ravvedimento. Da ultimo, tra “le azioni od omissioni coscienti e volontarie, siano esse dolose o colpose”, di cui all’articolo 5 del D.Lgs. 472/1997, che tratta della colpevolezza, possono essere fatte rientrare quelle condotte caratterizzate dal dolo specifico di evadere le imposte, come nel caso della dichiarazione infedele, o, dell’utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti, che confluiscono nella dichiarazione fraudolenta. Anche alla luce della disciplina sulla dichiarazione integrativa, che prevede l’emendabilità per qualsiasi dichiarazione, trattandosi di dichiarazione di scienza, risulta giustificabile prevedere la possibilità del rimedio spontaneo per la dichiarazione ex articolo 2 del D.Lgs. 74 del 2000.

Anche l’Associazione Italiana dei Dottori Commercialisti³⁸⁶, nonostante il parere contrario dell’Amministrazione Finanziaria e della Guardia di Finanza, si è pronunciata a favore della possibilità di ravvedimento operoso per i reati dichiarativi caratterizzati da fraudolenza. In caso contrario, infatti, come sostiene l’AIDC, si creerebbero problemi di

³⁸⁴ Le considerazioni che seguono, sono tratte da:

<http://www.rivistadirittotributario.it/2018/11/27/ravvedimento-operoso-fatture-false/> “*Ravvedimento operoso e fatture false*” di BELLI CONTARINI E., 27 novembre 2018.

³⁸⁵ Con le indicazioni e le precisazioni del capitolo precedente.

³⁸⁶ Per quanto si dirà in seguito, si veda ZAPPI A., “*Per l’AIDC, nessun limite al ravvedimento degli <<errori>>*”, in “Il Fisco”, 2018, n. 16, p. 1561 e ss.

A pagina 1563, la posizione dell’AIDC, nei confronti della preclusione al ravvedimento per le violazioni caratterizzate da fraudolenza, è così espressa:

“Ravvedimento delle fatture false, con contestuale presentazione di dichiarazione integrativa a sfavore attestante in maniera inequivoca la volontà di non persistere nell’“errore” dichiarativo: è questa, anche per l’AIDC, la strada da perseguire per allineare ogni controversia con la norma. Se, infatti, le frodi vanno duramente contrastate, questo non può avvenire forzando la legge e non si può non consentire ciò che è la stessa legge a non escludere”.

“raccordo tra processo penale e procedimento/processo tributario”³⁸⁷ e anche divergenze di trattamento tra contribuenti, resipiscenti per aver presentato una dichiarazione integrativa ed aver integralmente estinto il debito tributario, solo a seconda che la dichiarazione originaria fosse infedele o fraudolenta. Inoltre, sempre secondo l’Associazione dei commercialisti, la tempestiva presentazione di una dichiarazione integrativa, a seguito della dichiarazione fraudolenta e prima della notizia dell’inizio di attività istruttorie, permettendo la sostituzione della dichiarazione mendace con quella corretta, finirebbe, pur permanendo l’illecito penale originario, per rimuovere il dolo specifico dell’evasione.

Una volta conclusa l’elencazione delle motivazioni a favore del riconoscimento della validità del ravvedimento in caso di violazioni contraddistinte da fraudolenza, si torna all’evoluzione storica della disciplina. In ambito giurisprudenziale, all’epoca della sopracitata sentenza della Corte di Cassazione del 6 febbraio 2018, Sez. III penale, n. 5448, che ha aperto all’auspicata possibilità del ravvedimento in caso di fraudolenza; dal punto di vista penale, per la dichiarazione fraudolenta, era riconosciuta, in caso di pagamento integrale del debito tributario, una circostanza attenuante, ai sensi dell’articolo 13 bis del D.Lgs. 74 del 2000.

³⁸⁷Cit. ZAPPI A., *“Per l’AIDC, nessun limite al ravvedimento degli <<errori>>”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 16, p. 1563, che così, alla medesima pagina, descrive il problema:

“(…) il persistente atteggiamento di chiusura della prassi rischia di proporre scenari problematici ed articolati anche nel raccordo tra processo penale e procedimento/processo tributario. Infatti, se il contribuente paga per intero le imposte utilizzando istituti pacificamente ammessi anche per condotte dolose, ad esempio a seguito di acquiescenza, definizione dell’avviso bonario o adesione, non vi è alcun dubbio sull’effetto (a seconda delle ipotesi) di attenuante o di causa di non punibilità e non ci sono cause ostative per il possibile patteggiamento, ex art. 444 c.p.p. Diversamente, invece, se il contribuente propone un ravvedimento per una condotta fraudolenta e le Entrate ne negano la validità, il disconoscimento del ravvedimento è foriero di conseguenze, perché l’art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 subordina gli effetti premiali indicati solo all’intera estinzione del debito, ma con l’inclusione delle sanzioni e degli interessi. Ovviamente, in ragione dell’art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 i due processi, quello penale e quello tributario, non hanno necessità di essere sospesi nell’attesa che l’altro termini (principio del doppio binario), tuttavia, come già osservato in dottrina, il giudice penale ben potrà anche eseguire un sindacato incidentale sulla validità del ravvedimento operoso su condotte fraudolente. Infatti, a prescindere da quella che è l’opinione dell’Amministrazione finanziaria ed ove si formasse un giudicato delle Commissioni tributarie sulla validità del ravvedimento “penale”, il giudice potrebbe valutarne criticamente la circostanza, ovviamente senza alcun vincolo di conformazione”.

Solo con l'entrata in vigore del *Decreto-legge del 26/10/2019, n. 124, in particolare, con riferimento all'articolo 39*, i reati di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" sono rientrati tra gli illeciti penali per cui il ravvedimento operoso e la presentazione della dichiarazione integrativa hanno assunto valore di causa di non punibilità, al pari del trattamento previsto, già in precedenza, per l'omessa e l'infedele dichiarazione. In tal modo, "in definitiva, quindi, viene valorizzata al massimo livello la resipiscenza del contribuente ed il legislatore finalmente riconosce che un ravvedimento operoso antecedente all'avvio di ogni controllo elimina ogni possibilità di considerare pericoloso per il patrimonio dello Stato il rimosso comportamento fiscale, ancorché penalmente rilevante. Nel sistema sanzionatorio del D.Lgs. n. 74/2000 è stata opportunamente introdotta una nuova causa di non punibilità, fornendo definitiva efficacia risolutiva sia tributaria che penale al ravvedimento operoso <<preventivo>> delle fattispecie dichiarative potenzialmente fraudolente, risultando tutto ciò sicuramente coerente con una politica fiscale da tempo ormai maggiormente volta alla tutela di un corretto gettito tributario, piuttosto che alla punizione esemplare di trasgressori fiscali tempestivamente pentiti"³⁸⁸.

Oggi, quindi, il ravvedimento e la presentazione della dichiarazione corretta, a seguito di una dichiarazione fraudolenta ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del D.Lgs. 74 del 2000, conduce "non solo alla sanatoria in ambito amministrativo-tributario, ma risolverà anche la punibilità penale dell'illecito"³⁸⁹.

A parere della scrivente, risultano condivisibili le ragioni a favore dell'ammissibilità del ravvedimento operoso, in caso di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false. Per quanto riguarda i riflessi in ambito penale, anche la parificazione di trattamento riservata alla sanatoria spontanea della dichiarazione fraudolenta rispetto a quella omessa o infedele, consistente nella non punibilità, può ritenersi corretta. Emergono, tuttavia, questioni critiche, in quanto, prevedere una causa di non punibilità per questi reati, come per quelli di omesso versamento o indebita compensazione, seppur con criteri differenti, indicati da due commi diversi dell'articolo 13 del D.Lgs.,

³⁸⁸ Cit. ZAPPI A., "Ravvedimento operoso anche per la dichiarazione fraudolenta", in "Il Fisco", 2020, n. 4, p. 358.

³⁸⁹ Cit. ZAPPI A., "Ravvedimento operoso anche per la dichiarazione fraudolenta", in "Il Fisco", 2020, n. 4, p. 358.

risulta, a parere chi scrive, non consono. I reati di omesso versamento, infatti, sono facilmente individuabili dall'Amministrazione Finanziaria, mentre quelli dichiarativi, più insidiosi, potrebbero non venire mai scoperti ed hanno, sempre ad opinione della scrivente, maggiore gravità. A sostegno di questa tesi, sta il fatto che per la dichiarazione fraudolenta non è prevista una soglia di punibilità. Inoltre, la non punibilità penale, non sembra essere in linea con quanto previsto nell'ambito amministrativo, per quanto concerne il ravvedimento di dette fattispecie, cui la legge riserva maggiori oneri rispetto a quelli previsti per la regolarizzazione spontanea dell'infedele dichiarazione³⁹⁰.

Il fatto che sia stato impostato un meccanismo fraudolento, al fine di presentare una dichiarazione mendace ed evadere le imposte, rende poco probabile, a opinione della scrivente, un celere ripensamento da parte del trasgressore, stante anche il fatto che sussiste la concreta possibilità che il reato non venga scoperto.

D'altro canto, il Fisco, proprio perché non è facile intercettare reati di questo genere, incentiva in tutti i modi il "pentimento" del reo, concedendo, a chi si ravveda, la non punibilità, cioè il massimo beneficio possibile in ambito penale.

³⁹⁰L'art 1, comma 3, del decreto 471 del 1997 stabilisce che le violazioni caratterizzate da frode, la sanzione base, cui applicare le riduzioni da ravvedimento, debba essere aumentata della metà rispetto a quella prevista per l'infedele dichiarazione. L'articolo in esame recita così:

"La sanzione di cui al comma precedente e' aumentata della metà quando la violazione e' realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente". Questa è la previsione per le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e sull'IRAP. Per quanto l'IVA, nello stesso senso, si veda l'articolo 5, comma 4 bis del medesimo D.Lgs. 471/1997.

CONCLUSIONI

La trattazione, sin qui svolta, ha permesso di mettere in luce vari aspetti, tra cui emergono, in particolare, punti a favore e criticità, collegati al ricorso al ravvedimento operoso.

Questo strumento, presenta numerosi vantaggi:

- è di facile accesso, richiedendo solo la decisione unilaterale, del contribuente o dell'obbligato in solido, a procedervi;
- permette di porre rimedio spontaneamente ad un'infrazione, sostenendo sanzioni più basse rispetto a quelle ordinariamente previste;
- consente, sia al contribuente, che all'Amministrazione finanziaria o all'ente impositore, di evitare lunghi, complessi e, talvolta, incerti procedimenti di accertamento ed eventuale contenzioso, con un notevole risparmio di risorse, quali tempo ed energie, per entrambe le parti.

Proprio la prospettiva del vantaggio, di cui all'ultimo punto, ha indotto il Fisco a potenziare lo strumento del ravvedimento operoso, in linea con l'ottica incentivare un rapporto collaborativo con i contribuenti e la cosiddetta "tax compliance", al fine di combattere l'evasione, un fenomeno, purtroppo, di rilevante portata nel nostro Paese.

Nonostante l'intenzione del legislatore fosse quella di incentivare il ricorso al ravvedimento operoso, attraverso l'ampliamento del suo ambito applicativo, alcune scelte normative, sembrano essersi tradotte in "un'arma a doppio taglio", ossia sono generatrici di effetti in contraddizione con la ratio originaria dell'istituto stesso.

E' il caso, ad esempio, della rimozione delle cause ostative solo per alcuni tributi, cioè quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate e da quella delle Dogane e dei Monopoli.

Tale scelta, a parere della scrivente, si pone in contrasto con l'ottica di semplificare il sistema, creando differenziazioni di trattamento tra i diversi tributi, che possono causare difficoltà di comprensione ai contribuenti, circa le effettive possibilità di sfruttare il ravvedimento.

Inoltre, uno strumento nato per evitare l'attività amministrativa di accertamento ed indagine, finisce per poter essere esperito, limitatamente alle categorie di tributi indicate sopra, anche dopo l'inizio di accessi, ispezioni, verifiche e altre attività amministrative di accertamento, con la conseguente spinta verso un atteggiamento

opportunistic dei trasgressori, che potrebbero essere incoraggiati a permanere inermi, nell'illegalità, ed attivarsi, per la regolarizzazione, solo a seguito dell'inizio di un controllo.

E', addirittura, possibile ricorrere al ravvedimento dopo l'emissione di un processo verbale di constatazione, per i tributi gestiti dall'Amministrazione finanziaria e dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Si passa, quindi, da un tipo regolarizzazione spontanea, ad una quasi "indotta", parificata, come effetti³⁹¹, alla prima.

Anche il fatto che le riduzioni sanzionatorie, più numerose rispetto al passato, decrescano abbastanza lentamente, in ragione del tempo trascorso tra l'infrazione ed il suo rimedio, unito alla decrescente probabilità di essere scoperti con il passare del tempo, potrebbe incentivare il contribuente a procrastinare la regolarizzazione dell'illecito, anziché spingerlo verso una celere sanatoria spontanea.

Altri limiti del ravvedimento operoso, questa volta a livello operativo, sono dati dal fatto che non possono applicarvisi la rateazione³⁹² ed anche il meccanismo del cumulo giuridico³⁹³, essendo necessario sanare ciascuna infrazione come a sé stante.

Inoltre, in caso di dichiarazione integrativa, si verifica il differimento dei termini per l'accertamento, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione. Non essendo definito in modo inequivocabile, l'oggetto dell'estensione dei controlli, questo può rappresentare un disincentivo al ricorso al ravvedimento, soprattutto nel caso in cui il contribuente debba presentare una dichiarazione integrativa a suo sfavore perché, in questo caso, oltre agli oneri e adempimenti legati al ravvedimento, egli dovrebbe sopportare anche lo svantaggio del differimento dei termini per i controlli.

Anche sul piano penale, il legislatore ha previsto incentivi per incoraggiare i soggetti a ricorrere al ravvedimento. Molto spesso, i benefici concessi in ambito penale hanno

³⁹¹ Le sanzioni variano in base al momento di regolarizzazione, ma l'effetto sanatorio è lo stesso.

³⁹² E' possibile il ravvedimento "frazionato" ma, come si è visto nella trattazione, questo ha un impatto differente rispetto alla rateazione, non permettendo la definizione della violazione o la "cristallizzazione" della misura ridotta delle sanzioni per i successivi versamenti, per il solo fatto di aver versato una prima tranche del dovuto.

³⁹³ E' positivo, invece, il fatto che non si possa applicare la recidiva.

Quest'ultima ed il cumulo giuridico, proprio per la loro natura, non si prestano ad essere applicate a seguito di valutazione del contribuente stesso, ma necessitano dell'intervento di un'autorità giudicante.

un'eco maggiore rispetto a quelli amministrativi, in quanto impattano, talvolta, sulla libertà personale.

Il ravvedimento rappresenta, per vari reati tributari, una causa di non punibilità mentre, per tutti gli altri, vale come circostanza attenuante e condizione per accedere al patteggiamento. E' recente il cambio di rotta per quanto riguarda la dichiarazione fraudolenta, per la quale, oggi, risulta applicabile il ravvedimento ed, in tal caso, scatta la causa di non punibilità. Anche se condivisibili le motivazioni, a supporto di tale trattamento, riassumibili, essenzialmente, nella necessità di adeguare la disciplina concernente gli errori o le omissioni caratterizzate dalla frode, all'attuale sistema sanzionatorio, in ottica di coerenza, e nel voler incentivare maggiormente la resipiscenza dei trasgressori, il fatto di aver previsto, addirittura, una causa di non punibilità, risulta forse troppo eccessivo e sembra essersi trasformato in una sorta di "monetizzazione" delle sanzioni penali, che, all'origine, proprio lo stesso legislatore mirava a combattere.

D'altro canto, proprio la difficoltà del Fisco ad individuare reati di questo tipo, lo spinge a concedere un vantaggio molto forte, consistente nella non punibilità, per incentivare il trasgressore ad auto-regolarizzare la violazione.

E' auspicabile che, in futuro, si trovi una soluzione per gli aspetti critici illustrati sopra³⁹⁴, tenendo, però, conto che, in generale, non è sempre facile capire esattamente, a priori, quali saranno gli effetti di una norma, a livello concreto³⁹⁵.

Il compito del legislatore sarà quello di mantenere un difficile equilibrio tra rapporto collaborativo con i contribuenti, da un lato, e il suo ruolo di superiorità ed autoritatività, dall'altro, allo scopo di non svilire la deterrenza percepita delle sanzioni ed il ruolo dello Stato di garante dei principi di legalità, corretto adempimento delle obbligazioni tributarie e capacità contributiva.

E' utile anche ricordare che sussistono variabili sulle quali il legislatore non può impattare. Al massimo, può farlo in modo indiretto. Il ricorso, o meno, al ravvedimento

³⁹⁴ Ad esempio prevedendo la possibilità di rateizzazione in caso di ravvedimento, in modo da renderlo appetibile, anche sotto questo aspetto, rispetto agli altri strumenti deflattivi.

³⁹⁵ Non è facile capire gli effetti concreti, specialmente per le disposizioni che impattano sulla percezione del più profondo significato dell'istituto e sul ruolo Statale. Ad esempio, il fatto di avere esteso l'ambito applicativo del ravvedimento operoso per incentivarne il ricorso, può, d'altro canto, come ricordato sopra, spingere i contribuenti a rimanere nell'illegalità più a lungo, o fino alla scoperta da parte del Fisco, sortendo effetto contrario rispetto a quello auspicato.

operoso, infatti, è dettato, non solo da un mero calcolo di convenienza economica, bensì da tutta una serie di altri elementi, ad esempio³⁹⁶: la liquidità a disposizione del soggetto; la sua propensione a rispettare correttamente gli adempimenti tributari; il carattere di deterrenza delle sanzioni; il contesto sociologico di appartenenza dell'individuo; il tipo di errore/omissione commessi, che incidono, talvolta, sulla maggiore o minore probabilità di essere scoperti; considerazioni relative alle conseguenze dovute al ricorso ad uno strumento piuttosto che ad un altro.

Molte di queste variabili, legate alla sfera individuale, sociale e psicologica, non possono essere indirizzate con una semplice norma, ma è necessario un cambio di mentalità, che porti a considerare più riprovevoli le condotte di evasione o inadempimento di obbligazioni tributarie.

Tornando allo scopo della previsione legislativa del ravvedimento operoso, si può osservare come, essendo il nostro sistema tributario estremamente complesso e frammentato, sia probabile il verificarsi di errori, anche involontari, ed il legislatore, consapevole di ciò, abbia voluto offrire, ai contribuenti, uno strumento per consentire la regolarizzazione spontanea.

Probabilmente, la lotta all'evasione sarà possibile anche grazie ad una riformulazione complessiva del sistema tributario, all'interno del quale, il ravvedimento, potrà assumere una nuova veste, magari anche con un raggio d'azione più limitato³⁹⁷, con l'obiettivo di semplificare e rendere più chiare le norme e di punire più fermamente gli illeciti penali più offensivi, gravi, ripristinando il ruolo della norma penale, che oggi sembra effettivamente un po' svilito.

³⁹⁶ Per la descrizione di tali variabili, si rinvia al capitolo 2. Qui vengono solo elencate sinteticamente.

³⁹⁷ Prevedendo il ravvedimento, ad esempio, per i soli casi di dimenticanza dell'adempimento o di comprovata e momentanea carenza di liquidità.

BIBLIOGRAFIA

Libri

AA.VV., *"Fisco 2020"*, IV edizione, IPSOA, 2020

AA.VV. *"La disciplina delle sanzioni e il ravvedimento operoso. Guida operativa aggiornata con le ultime disposizioni normative, aggiornata a settembre 1999"*, Euroconference, Centro Studi Tributarî, Verona, 1999

AA.VV., *"Le sanzioni tributarie non penali"*, Giuffrè Editore, Ordine dei dottori Commercialisti, Milano, 1999

BEGHIN M., *"Diritto tributarî. Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche"*, Cedam, Padova, 2013

BELLAGAMBA G., CARITI G., *"Il sistema delle sanzioni tributarie: i reati tributarî, le sanzioni amministrative tributarie: D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, D.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, n. 472, n. 473, commento per articolo; rassegna della giurisprudenza. Appendici con leggi e circolari"*, 2^a edizione, Giuffrè, Milano, 2011

DOLCE R., MARCHETTI F., *"La riforma delle sanzioni tributarie non penali"*, Centro di Ricerca per il diritto dell'impresa, Giuffrè Editore, Milano, 2000

FALSITTA G., *"Corso istituzionale di diritto tributarî"*, 7^a edizione, Wolters Kluwer - Cedam, Milano(MI), 2019

GAFFURI G., *"Diritto tributarî. Parte generale e parte speciale"*, 8^a edizione, Cedam, Padova, 2016

LUPI R., *"Diritto tributarî. Parte generale"*, 7^a edizione, Giuffrè Editore, Milano, 2000

MORINA T., *"Sanzioni e ravvedimento. Come chiedere perdono al fisco"*, Giuffrè Editore, Milano, 2001

MOSCHETTI F., TOSI L. *“Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”*, Cedam, Padova, 2000

PENNELLA N., *“L’oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali”*, Cedam, Padova, 2000

RUSSO P., *“Manuale di diritto tributario”*, 3[^] ed., Giuffrè, Milano 1999

RUSSO P., *“Manuale di diritto tributario. Parte generale”*, Giuffrè Editore, Milano, 2007

SANTACROCE B., *“Il ravvedimento operoso e gli altri strumenti di patteggiamento fiscale”*, Cedam, Padova, 1996

SANTAMARIA B., *“Diritto Tributario. Parte generale: fonti, principi costituzionali, accertamento e ispezioni, riscossione, sistema sanzionatorio, processo tributario. Fiscalità internazionale”*, 7[^] ed., Giuffrè, Milano, 2011

TABET G., BASILAVECCHIA M., *“La riforma delle sanzioni amministrative tributarie”*, Giappichelli Editore, Torino, 2000

TOPPAN A., TOSI L., *“Lineamenti di diritto penale dell’impresa”*, Wolters Kluwer Italia s.r.l. Milano, Cedam, Padova, 2017

TRIVELLIN M., *“Il principio di buona fede nel rapporto tributario”*, collana diretta da FANTOZZI A. e FALSITTA G., Giuffrè Editore, Milano, 2009

Articoli

GIUSTI I., *“Rilevanza in sede penale del ravvedimento operoso”*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, contributo del 31 maggio 2015

VIOTTO A., *“Comento all’articolo 13-ravvedimento”* in MOSCHETTI F., TOSI L., *“Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”*, Cedam, Padova, 2000, pp. 405-472

Articoli in riviste

Azienditalia – Finanza e Tributi

SERVIDIO S., *“Nuovo ravvedimento operoso e applicazione ai tributi locali”*, in *“Azienditalia – Finanza e Tributi”*, 2015, n. 2, p. 151 e ss.

Corriere Tributario

CORDEIRO GUERRA R., *“La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma”*, in *“Corriere Tributario”*, 2011, n. 1, pp. 31-37

GIOVANNINI A., MURCIANO L., *“Il principio del <<ne bis in idem>> sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta”*, in *“Corriere. Tributario”*, 2014, p. 1548 e ss.

Diritto e pratica tributaria

D’AGOSTINO G., *“La non sanzionabilità del ritardato pagamento dell’imposta causato dalla banca delegataria”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 2003, fascicolo n. 5, pp. 1226-1232

DE MITA E., *“Giusto il favor rei per le sanzioni amministrative”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 2016, fascicolo n. 6, da *“Il Sole 24 Ore”*, 30 ottobre 2016, pp. 2484-2485

GIOVANNINI A., *“Concorso, continuazione e ravvedimento nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 1999, parte I, pp. 153-165

MARONGIU G., *“La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 1998, parte I, fascicolo 2, testi della relazione svolta il 15 gennaio 1998 al Convegno organizzato dall’Università di Roma Tor Vergata su *“La riforma delle sanzioni tributarie”*, pp. 264-296

PENNESI L., *“Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie”* in *“Diritto e pratica tributaria”*, 2019, fascicolo 1, pp. 417-441

VINCIGUERRA S., *“Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza nella causa di non punibilità prevista dall’art. 13 D.lgs n. 74 del 2000-introdotta dal D.lgs n. 158 del 2015”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 2017, fascicolo 4, pp. 1798-1807

ZOCCALI A., *“Le sanzioni tributarie amministrative-principi generali (1998-2004)”*, in *“Diritto e pratica tributaria”*, 2004, parte II, fascicolo n. 4, p. 996 e ss., pp. 1023-1026

Diritto Penale e Processo

BELLAGAMBA F., *“Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche”*, in *“Diritto Penale e Processo”*, 2016, n. 2, p. 242 e ss.

Il Fisco

ANTICO G., *“Solo il pagamento antecedente all’inizio della verifica permette il ravvedimento – commento”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 17, p. 1674 e ss.

CAPOLUPO S., *“Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 9, p. 807 e ss.

CISSELLO A., NEGRO M., *“Ravvedimento operoso: sanatoria <<parziale>> delle violazioni e ravvedimento <<sprint>>”*, in *“Il Fisco”*, 2011, n. 42 - parte 1, p. 6815 e ss.

GIOVANNINI A., *“Legge di stabilità 2015 - Il nuovo ravvedimento operoso: il <<Fisco amico>> e il <<condono permanente>>”*, in *“Il Fisco”*, 2015, n. 4, p. 315 e ss.

LIBURDI D., SIRONI M., *“Ratificata dal legislatore la possibilità di ravvedimento frazionato”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 30, p. 2927 e ss.

LIBURDI D., SIRONI M., *“Le sanzioni per infedele dichiarazione: l’Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso”*, in *“Il Fisco”*, 2017, n. 46, p. 4442 e ss.

MOGOROVICH S., *“La difficile coesistenza dei contributi INPS nell’accertamento fiscale”*, in *“Il Fisco”*, 2017, n.3, p. 252 e ss.

PALASCIANO A., PALASCIANO G., *“Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 37, p. 3545e ss.

POLO G., *“D.Lgs. n. 472/1997 Sanzioni amministrative per la violazione di norme tributaria La riduzione delle sanzioni per ravvedimento operoso”*, 1999, p. 21 e ss.

SANTACROCE B., LODOLI L., SBANDI E., *“Ravvedimento per tributi doganali e accise: nuove prospettive di riduzione delle sanzioni in corso di accertamento”*, in *“Il Fisco”*, 2017, n. 2, p. 128 e ss.

SANTORIELLO C., *“Omessa o infedele dichiarazione: applicabile il patteggiamento dopo il pagamento del debito fiscale- commento”*, in *“Il Fisco”*, 2020, n. 4, p. 367 e ss.

SANTORIELLO C., *“Omesso versamento degli acconti IVA: applicabile il patteggiamento senza versamento integrale dell’IVA – commento”*, in *“Il Fisco”*, 2019, n. 46, p. 4461 e ss.

SEPIO G., SILVETTI F. M., *“Gli effetti del ravvedimento operoso e gli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente”*, in *“Il Fisco”*, 2016, n. 9, p. 854 e ss.

ZAPPI A., *“Il fisco <<conferma>> il limite degli errori e omissioni ravvedibili”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 10, p. 947 e ss.

ZAPPI A., *“Ravvedimento operoso <<allargato>>: non tutti i verbali sono <<diversamente>> pvc”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 4, p. 340 e ss.

ZAPPI A., *“Per l’AIDC, nessun limite al ravvedimento degli <<errori>>”*, in *“Il Fisco”*, 2018, n. 16, p. 1561 e ss.

ZAPPI A., *“Ravvedimento operoso anche per la dichiarazione fraudolenta”*, in *“Il Fisco”*, 2020, n. 4, p. 356 e ss.

Rassegna Tributaria

BERETTA G., *“Considerazioni sulla riduzione delle sanzioni amministrative per manifesta sproporzione”*, in *Rassegna Tributaria*, 2017, n. 1, p. 78 e ss.

BOLETTO G., *“Brevi note in tema di dichiarazione <<ultratardiva>>”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2007, n. 1, p. 102 e ss.

COPPA D., *“Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative ”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2016, n. 4, p. 1023 e ss.

GIOVANNINI A., *“Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2014, p. 1164 e ss.

MAGNANINI L., *“L’attenuante del pagamento del debito tributario mediante rateizzazione: orientamenti giurisprudenziali e profili di incostituzionalità”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2016, n. 3, p. 755 e ss.

MELIS G., *“La nuova disciplina degli effetti penali dell’estinzione del debito tributario”* in *“Rassegna Tributaria”*, 2016, n. 3, p. 589 e ss.

SALVATI A., *“Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell’adempimento dell’obbligazione tributaria”*, in *“Rassegna Tributaria”*, 2013, n. 3, p. 572 e ss.

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze

GIANONCELLI S., *“Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele”*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 2019, fascicolo n. 2, p.177 e ss.

PIANTAVIGNA P., *“Il divieto di cumulo dei procedimenti tributario e penale”*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 2015, fascicolo 3, p. 44 e ss.

PIZZONIA G., *“Il ravvedimento 2.0 tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo”*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 2015, fascicolo 1, pp. 55 e 72

Rivista di Diritto Tributario

CONTE D., *“Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i nuovi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2015, parte I, fascicolo 5, p. 443 e ss.

CROCIANI S. F., *“Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2015, parte I, fascicolo 5, p. 405 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., MONTESANO P., *“Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2002, parte I, p. 333 e ss.

GALEAZZO S., *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2014, volume XXIV, parte I, fascicolo 9, p. 995 e ss.

RENDA A., *“Spunti critici in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario”*, in *“Rivista di Diritto Tributario”*, 2000, parte I, p. 557 e ss.

Rivista di giurisprudenza tributaria

GAMBOGI G., *“IVA & imposte sui redditi – sanzioni penali, reati tributari non punibili in caso di dichiarazione integrativa”*, in *“Rivista di giurisprudenza tributaria”*, 2017, fascicolo n. 6

GIOVANNINI A., *“Errore e sanzioni amministrative tributarie: la buona fede oggettiva esclude la pena”*, in *“Rivista di giurisprudenza tributaria”*, 1999, fascicolo n. 7, p. 616 e ss.

Rivista trimestrale di Diritto Tributario

MASTELLONE P., *“L'utilizzo delle presunzioni tributarie nel processo penale”*, in *“Rivista trimestrale di diritto tributario”*, 2015, n. 2, pp. 451-484

PERUZZA D., *“Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell'imposta evasa ai fini del giudicato penale”*, in *“Rivista trimestrale di diritto tributario”*, 2015, n. 2, pp. 509-526

VIOTTO A., *“Evoluzione del sistema sanzionatorio penale tributario e prospettive di riforma”*, in *“Rivista Trimestrale di Diritto Tributario”*, 2015, n. 2, pp. 547-579

Studium Iuris

DELLA RAGIONE L., *“La riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario”*, in *“Studium Iuris”*, 2016, fascicolo n. 4, pp. 423-433

Fonti normative

Legge 7 gennaio 1929, n. 4

Codice penale del 19 ottobre 1930

Codice Civile del 16 marzo 1942

Costituzione

Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Legge 24 novembre 1981, n. 689

Decreto del Presidente della Repubblica 22 settembre 1988, n. 447 - Codice di procedura penale

Legge 29 dicembre 1990, n. 408

Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546

Decreto Legge 30 settembre 1994, n. 564

Legge 23 dicembre 1996, n. 662

Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37

Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241

Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358

Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

Decreto del Presidente della Repubblica, 22 luglio 1998, n. 322

Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74

Decreto Legislativo 30 marzo 2000, n. 99

Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Statuto dei diritti del contribuente

Decreto Legislativo 26 gennaio 2001, n. 32

Decreto 8 giugno 2001, n. 231

Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269

Decreto Legge 17 giugno 2005, n. 106

Legge 31 dicembre 2009, n. 196

Decreto Legge, 31 maggio 2010, n. 78.

Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98

Legge 15 luglio 2011, n. 111

Decreto Legge 13 agosto 2011, n. 138

Legge 14 settembre 2011, n. 148

Decreto Legge. 2 marzo 2012, n. 16

Legge 26 aprile 2012, n. 44

Legge 11 marzo 2014, n. 23

Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175

Legge del 23 dicembre 2014 n. 190

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158

Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193

Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50

Decreto Legge del 30 aprile 2019, n.34

Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124

Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto dell'11 dicembre 2020

Legge 30 dicembre 2020, n. 178

Prassi

Circolari e risoluzioni

Ministero delle Finanze, Circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E

Ministero delle Finanze, Circolare del 23 luglio 1998, n. 192/E

Guardia di Finanza, circolare 20 ottobre 1998, n. 1, sub parte I

Ministero delle Finanze, Circolare del 4 agosto 2000, n. 154/E

Agenzia delle Entrate, Circolare del 3 agosto 2001, n. 77/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 14 luglio 2008, n. 296/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 23 giugno 2011, n. 67/E

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circolare del 29 aprile 2013, n. 1-DF

Agenzia delle Entrate, Circolare del 2 agosto 2013, n. 27/E

Agenzia delle Entrate, Circolare del 19 febbraio 2015, n. 6/E

Agenzia delle Entrate, Circolare del 9 giugno 2015, n. 23/E

Agenzia delle Entrate, Circolare del 4 marzo 2016, n. 4/E

Agenzia delle Entrate, Circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Circolare 30 maggio 2017, n. 47763/RU/2017

Agenzia delle Entrate, Circolare 25 settembre 2017, n. 23/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 23 ottobre 2017, n. 131/E

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 24 dicembre 2020, n. 82

Altre circolari

Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il nuovo ravvedimento operoso”*, Circolare del 15 aprile 2015, di Rossi P. e Saggese P.

Assonime, *“Ravvedimento 2015”*, Circolare 11 maggio 2015, n. 15

Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *“Il ravvedimento delle violazioni degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni”*, Circolare del 15 luglio 2015, di Rossi P. e Saggese P.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale, sentenza del 24 marzo 2018, n. 364

Cassazione penale, sentenza del 1994, n. 8154

CGCE, Sentenza del 15 dicembre 1994, n. C-195/91

Corte di Cassazione, sez. V, Sentenza dell'8 marzo 2000, n. 2604

Corte di Cassazione, Sentenza dell'8 marzo 2000, n. 2609

Corte di Cassazione, Sentenza del 23 agosto 2001, n. 11233

Corte di Cassazione, Sentenza del 16 maggio 2002, n. 7163

Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, pronuncia dell'8 luglio 2002, n. 137

Corte di Cassazione, sezioni unite, Sentenza del 25 ottobre 2002, n. 15063.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 20 novembre 2003, n. 17579

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 9 dicembre 2003, n. 18774

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 26 febbraio 2004, n. 3904

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 2 marzo 2004, n. 4238

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 20 marzo 2006, n. 6189

Corte di Cassazione, Sentenza del 7 luglio 2006, n. 15552

Corte di Cassazione, Sentenza del 5 settembre 2006, n. 19115;

Corte di Cassazione, Sentenza del 3 ottobre 2006, n. 21328

Corte di Cassazione, Sentenza 13 ottobre 2006, n. 22021

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 24 novembre 2006, n. 24991

Corte di Cassazione, Sentenza del 27 novembre 2006, n. 25056

Corte di Cassazione, Sentenza del 20 dicembre 2006, n. 27257

Corte di Cassazione, Sentenza del 28 maggio 2007, n. 12442

Corte di Cassazione, Sentenza del 12 luglio 2007, n. 18039

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 28 novembre 2007, n. 24670

Corte di Cassazione, Sentenza del 13 dicembre 2007, n. 26141

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 19 dicembre 2008, n. 29738

Corte di Cassazione, Sentenza del 19 gennaio 2009, n. 1128

Corte di Cassazione, Sentenza del 17 novembre 2010, n. 23177

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 31 gennaio 2011, n. 2226

Corte di Cassazione, Sentenza del 23 marzo 2012, n. 4683

Corte di Cassazione, Sentenza del 23 marzo 2012, n. 4685

Corte di Cassazione, Sentenza del 30 maggio 2012, n. 8630

Corte di Cassazione, Sentenza del 19 ottobre 2012, n. 17985

Corte di Cassazione, Sentenza del 31 gennaio 2013, n. 2339

Corte di Cassazione, Sentenza del 28 agosto 2013, n. 19716

Corte di Cassazione, Ordinanza del 2014, n. 3754

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 12 dicembre 2014, n. 26198

Corte di Cassazione, Sentenza del 9 gennaio 2014, n. 208

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 12 febbraio 2014, n. 3098

Corte di Cassazione, Sentenza del 12 febbraio 2014, n. 3113;

Corte di Cassazione, Sentenza del 21 febbraio 2014, n. 4154

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 14 marzo 2014, n. 5965

Corte di Cassazione, Sentenza del 29 luglio 2014, n. 17250

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 17 ottobre 2014, n. 21985

Corte di Cassazione, sez. VI, Sentenza del 2 dicembre 2015, n. 24588

Corte di Cassazione, sez. trib., Sentenza del 24 giugno 2015, n. 13076

Corte di Cassazione, Sentenza del 14 gennaio 2015, n. 440

Corte di Cassazione, Sentenza del 24 giugno 2015, n. 13076

Corte di Cassazione, Ordinanza del 22 settembre 2015, n. 18740

Cassazione Civile, Sez. VI, Sentenza del 24 settembre 2015, n. 19017

Cassazione Civile, Sentenza del 28 ottobre 2015, n. 21968

Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sentenza del 26 febbraio 2016, n. 1097/39/16

Corte di Cassazione, Sentenza dell' 11 marzo 2016, n. 4775

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 30 marzo 2016, n. 6108

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 26 ottobre 2016, n. 21570

Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia, Sentenza 3 novembre 2016, n. 5620

Corte di Cassazione, Sentenza del 21 dicembre 2016, n. 26545

Corte di Cassazione, Sentenza del 20 gennaio 2017, n. 1538

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 20 gennaio 2017, n. 1540

Cassazione Penale, Sentenza del 14 febbraio 2017, n. 6869

Corte di Cassazione, Sentenza del 24 febbraio 2017, n. 4787

Corte di Cassazione, Sentenza dell'8 marzo 2017, n. 5924

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 10 marzo 2017, n. 6223

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 17 marzo 2017, n. 6930

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 12 aprile 2017, n. 9501

Cassazione penale, Sentenza del 9 maggio 2017, n. 22599

Corte di Cassazione, Sentenza del 27 maggio 2017, n. 11880

Corte di Cassazione, Ordinanza del 21 luglio 2017, n. 18086

Corte di Cassazione, Sentenza del 22 settembre 2017, n. 22153

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 25 ottobre 2017, n. 25284

Corte di Cassazione Sentenza del 27 ottobre 2017, n. 25577

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 15 novembre 2017 n. 27068

Corte di Cassazione, Sentenza del 7 dicembre 2017, n. 29368

Corte di Cassazione, Ordinanza dell'11 gennaio 2018, n. 556

Corte di Cassazione, Sez. III penale, Sentenza 6 febbraio 2018, n. 5448

Corte di Cassazione, Sentenza del 9 febbraio 2018, n. 3194

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 7 febbraio 2018, n. 2912

Commissione Tributaria Regionale per la Toscana, Sentenza 8 marzo 2018, n. 470/9/18

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 19 aprile 2018, n. 9674

Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 13 settembre 2018, n. 22330

Corte di Cassazione, Sentenza del 7 novembre 2018, n. 28331

Corte di Cassazione, Sentenza del 14 novembre 2018, n. 29299

Corte di Cassazione, Sentenza del 14 dicembre 2018, n. 32436

Corte di Cassazione, Sentenza del 12 febbraio 2019, n. 4047

Cassazione Civile, Sez. III, Ordinanza 22 marzo 2019, n. 8170

Cass., Sez. III penale, Sentenza 23 marzo 2019, n. 10800

Corte di Cassazione, Sentenza dell'11 aprile 2019, n. 10126

Corte di Cassazione, Sentenza del 9 maggio 2019 n. 12334

Corte di Cassazione, Sentenza del 9 maggio 2019 n. 12335

Corte di Cassazione, 9 luglio 2019, ordinanza n. 18388.

Corte d'Appello di Perugia, Sentenza del 28 ottobre 2019

Corte di Cassazione, Sentenza 23 gennaio 2020, n. 1476

Corte di Cassazione, Sentenza del 13 luglio 2020, n. 14875

Corte d'Appello di Lecce, Sentenza del 31 ottobre 2020

Corte di Cassazione, Sentenza 19 ottobre 2020, n. 22689

Cassazione Civile, sezione V, Sentenza del 16 dicembre 2020, n. 28844

Altre fonti

MELIS G. & GOLISANO M (a cura di), *“Quinto laboratorio sul processo tributario – Istituti deflattivi – Parte III – Il ravvedimento operoso – Riferimenti normativi – D.Lgs. 472/1997, art. 13”*, pp. 5-15.

Relazione di accompagnamento del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000

Relazione illustrativa al disegno di legge 23 dicembre 2014, n. 190

Telefisco 2020

Documento di Economia e Finanza 2020 – Nota di Aggiornamento. Allegato – Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva – anno 2020 (art. 10-bis 1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

Sitografia

<https://www.adm.gov.it/portale/ravvedimento-operoso>

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl> *“Accertamento con adesione”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/acquiescenza-cont-strum-defl>, *“Acquiescenza”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/conciliazione-giudiziale> *“Conciliazione giudiziale”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflattivi/conciliazione-giudiziale/come-si-svolge-il-procedimento> *“Come si svolge il procedimento”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/reclamo-mediazione-cont-strum-defl/come-quando-reclamo-mediazione>, *“Come e quando”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/reclamo-mediazione-cont-strum-defl/controversie-reclamo-mediazione>, *“Le controversie oggetto di reclamo/mediazione”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/infogen-cont-strum-def>, *“Contenzioso e strumenti deflativi – Che cos’è”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/ravvedimento-operoso/come-regolarizzare-versimpo> *“Ravvedimento - come regolarizzare”*

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/pagamenti/controllo-automatico-e-formale-calcolo-rate/decadenza-dal-beneficio-comurate> *“Controllo automatico e formale – calcolo delle rate – decadenza dal beneficio”*

<https://www.altalex.com/documents/news/2019/07/30/ravvedimento-operoso-vademecum-operativo> *“Ravvedimento operoso: vademecum operativo”* di SETTI S., 30 luglio 2019

<http://www.consulentidellavoro.it/siti-istituzionali/fs/circolari/11269-gli-strumenti-deflattivi-del-contenzioso-tributario> *“Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario”*, La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, 6 giugno 2019

<https://www.ecnews.it/il-ravvedimento-parziale-diventa-legge/> *“Il ravvedimento parziale diventa legge”* di BONUZZI A., edizione di lunedì 15 luglio 2019

<https://www.ecnews.it/principi-general-del-ravvedimento-operoso/> *“I principi generali del ravvedimento operoso”*, edizione di mercoledì 19 luglio 2017

<https://www.ecnews.it/ravvedimento-lungo-esteso-ai-tributi-comunali/> *“Ravvedimento lungo esteso ai tributi comunali”* di CARLESIMO A., 28 gennaio 2020

<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/10611-interessi-legali-al-2-5-dall-1-1-2012-l-aumento-colpisce-anche-il-ravvedimento.html> *“Interessi legali più alti dal 2019: 0,8% a partire dall’1.1.2019”*, di Redazione Fisco e Tasse, pubblicato il 3 gennaio 2019

<https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/12557-ravvedimento-le-scadenze-di-giugno-per-i-versamenti-omessi.html> *“Ravvedimento operoso 2019: tutte le sanzioni per mettersi in regola”* di Redazione Fisco e Tasse, pubblicato il 5 giugno 2019

<https://www.ilsole24ore.com/art/calcolo-complicato-le-sanzioni-tributarie-legate-dichiarazioni-fiscali-AELZezoE>, *“Calcolo complicato per le sanzioni tributarie legate alle dichiarazioni fiscali”*, di IORIO A., 24 maggio 2018

<http://www.rivistadirittotributario.it/2018/11/27/ravvedimento-operoso-fatture-false/> *“Ravvedimento operoso e fatture false”* di BELLI CONTARINI E., 27 novembre 2018

http://www.treccani.it/enciclopedia/doppio-binario-sanzionatorio-e-ne-bis-in-idem_%28Il-Libro-dell%27anno-del-Diritto%29/ Treccani, *“Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem”* di NAPOLEONI V.

[http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_\(Diritto-online\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/sanzioni-amministrative-tributarie_(Diritto-online)/) Treccani, *“Sanzioni amministrative tributarie”* di MICELI R.