

3.7 Procedura di emersione e ravvedimento operoso

Si propone da più parti la soluzione di ricorrere in molti casi al ravvedimento operoso, in alternativa alla procedura di volontaria collaborazione, profittando delle modificazioni anche significativamente favorevoli apportate dall'art. 1, co. 637, lettera b), L. 23 dicembre 2014, n. 190. Il che pone l'esigenza di confrontare i due procedimenti per verificarne presupposti, condizioni ed effetti.

Il cd. ravvedimento operoso è disciplinato dalle norme dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, che dispongono nelle parti che possono interessare il confronto in esame:

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

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 »*

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...»*

...omissis

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

«1-ter. *Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma*

1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni»⁶⁸.

Le disposizioni, dell'art. 1-ter, hanno profondamente ampliato l'ambito di applicazione del ravvedimento, prevedendo la possibilità di ricorrervi anche quando «*la violazione ... sia stata già constatata e comunque ... siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*». È pertanto evidente che le norme delle quali tener conto ai fini del confronto con gli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria sono quelle dei commi *b-bis* e *b-ter*, appena trascritte, ed è altrettanto evidente che non può essere proposta al riguardo nessuna regola

68 Meritano di essere ricordate anche le seguenti osservazioni della circ. 9/E/2015 in relazione al cd. ravvedimento operoso: «*Al riguardo, peraltro, occorre considerare che la formulazione del citato comma 8 dell'articolo 2 del D.P.R. 322 del 1998, come modificata dall'articolo 1, comma 637, lettera a), della legge 23 dicembre 2014, n. 19 (c.d. legge di stabilità 2015), prevede che, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa a sfavore, resta ferma l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante la disciplina del ravvedimento. Tale istituto, anch'esso oggetto di una recente revisione, consente ai contribuenti di beneficiare della riduzione delle sanzioni, graduata in funzione della tempestività della correzione degli errori o delle omissioni. La legge di stabilità 2015, in particolare, ha ampliato il limite temporale in base al quale il ravvedimento operoso è applicabile ed ha eliminato le preclusioni di accesso all'istituto derivanti dalla conoscenza di controlli fiscali in corso (articolo 1, comma 637, lettera b), legge 23 dicembre 2014, n. 19). Per effetto delle menzionate modifiche normative, in vigore dall'1 gennaio 2015, il contribuente che presenta una dichiarazione integrativa a sfavore può avvalersi del ravvedimento anche se è già decorso il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale la violazione è stata commessa e senza che vi siano preclusioni connesse ad eventuali attività di controllo in fase di svolgimento» (pag. 32).*

generale, trattandosi di una verifica da condurre caso per caso. Ma occorre subito avvertire che la comparazione degli effetti delle due procedure, di ravvedimento operoso e di collaborazione volontaria, va posta su basi diverse da quelle delle aliquote ridotte e/o della maggiore tolleranza dovuta all'esperibilità del ravvedimento ancorché già intervenuta la constatazione della violazione.

Occorre innanzi tutto osservare che il D.Lgs. 472/1997 contiene le «**disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative**», ossia di sanzioni relative ad illeciti (amministrativi) che, ovviamente, non costituiscono reato. Ciò vuol dire che se il contribuente ha commesso un reato, ad esempio quello della infedele dichiarazione⁶⁹, il che capita tutte le volte in cui gli importi non dichiarati sono rilevanti, il ravvedimento operoso non può costituire un'alternativa alla procedura di collaborazione volontaria.

Si potrebbe tuttavia osservare che, per le violazioni di modesto ammontare, non costituenti reato, la procedura del ravvedimento operoso, non soltanto costa meno di quella della *collaborazione volontaria*, ma, a differenza di questa, può essere attivata anche quando la violazione sia stata già constatata. Anche questo è vero. Ma è anche vero che la differenza rilevante fra le due procedure è in tutt'altro:

- il ravvedimento operoso presuppone una valida dichiarazione dei redditi⁷⁰, peraltro viziata (soltanto) da una irregolarità e prevede che il contribuente, operando da solo, senza cioè alcun concorso dell'Agenzia, regolarizzi la precedente dichiarazione, sanandone la irregolarità. La *collaborazione volontaria* può essere attivata anche quando la dichiarazione dei redditi sia mancata del tutto e, come si è già riferito consiste in una dichiarazione confessoria, che porta l'Agenzia ad avviare un procedimento di accertamento, il cui perfezionamento dipende soltanto dal fatto che il contribuente paghi o meno quanto sarà stato stabilito dalla stessa Agenzia.

69 Cfr. art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

70 In tal senso cfr. anche la recentissima circ. 16 luglio 2015, n. 27 a pag. 16.

- gli effetti del ravvedimento operoso sono connotati dalla precarietà, nel senso che la regolarizzazione compiuta dal contribuente può essere condivisa o meno dall'ufficio, rimasto del tutto estraneo alla regolarizzazione compiuta dal contribuente e come tale pienamente libero di assumere le deliberazioni che riterrà appropriate. Stabilisce infatti il comma 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*». Non solo, ma l'art. 1, co. 640, lett. b), della legge di stabilità 2015, ha disposto che nel caso di ravvedimento operoso «*termini per l'accertamento ... decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione*». Ecco perché, secondo l'Agenzia delle entrate, il ravvedimento operoso serve solo per «*regolarizzare versamenti di imposte omessi o insufficienti e altre irregolarità fiscali*»⁷¹. In materia di collaborazione volontaria, invece, gli effetti premiali conseguiti al perfezionamento della procedura sono definitivi e tali restano, nonostante l'ulteriore azione accertativa dell'Ufficio⁷².

71 Cfr. circ. 19 febbraio 2015, n. 6, pagg. 38 e segg.

72 Ha affermato l'Agenzia, nella circ. 13 marzo 2015, n. 10: «*Preme precisare che il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria non è preclusivo dell'ulteriore esercizio dell'azione accertatrice: pertanto, nel caso in cui dopo il perfezionamento, in relazione alle annualità oggetto della medesima procedura, l'Ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili non evidenziati dal contribuente in tale sede, procederà all'esercizio dell'azione accertatrice entro i termini e nel rispetto delle condizioni previste dal comma 4, lettera b) dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, considerato che la definizione, per le modalità attraverso le quali si realizza, ha natura di accertamento parziale. In tal caso, l'Ufficio dovrà graduare la risposta sanzionatoria anche in funzione della gravità della condotta del contribuente e del mancato rispetto da parte di quest'ultimo dello spirito collaborativo sotteso alla procedura di collaborazione volontaria conclusa*»(pagg. 58-59). Opinione questa, anteriore all'emanazione del D.L. 153/2015, non conciliabile con la nuova formulazione dell'art. 5-*quater*, comma 5, del D.L. 167/1990. Sulla definitività degli effetti premiali conseguiti al perfezionamento della procedura, *infra*, sub. 4.2.

Il ravvedimento presuppone una «irregolarità», ossia una violazione di modesta rilevanza, nettamente identificabile, e non, come può accadere nel caso della procedura di *collaborazione volontaria*, redditi o maggiori imponibili che devono formare oggetto di determinazione analitica; essa è dunque inapplicabile nei casi in cui l'illecito possa assumere rilevanza penale ed è sconsigliabile tutte le volte in cui la somma dovuta non sia stata esattamente identificata nel suo ammontare e comporti procedimenti di determinazione suscettibili di apprezzamenti non ragionevolmente preventivabili. In tale ultimo caso, infatti, il contribuente, pur esponendo nella propria dichiarazione integrativa imponibili ulteriori rispetto a quelli già dichiarati, non potrebbe sottrarsi alle maggiori determinazioni dell'Agenzia ed a tutte le corrispondenti conseguenze.

3.8 *Durata e conclusione della procedura.*

Il D.L. 153/2015 ha accolto le istanze di tutti, specialmente dei professionisti, ed ha introdotto nell'art. 5-*quater*, del D.L. 176/1990, un nuovo comma 5, con il quale ha modificato le precedenti scadenze, stabilendo che: «*la procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 novembre 2015*»; «*l'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni di cui al comma 1, lettera a), possono essere presentati entro il 30 dicembre 2015*». Ma le modificazioni più incisive hanno investito l'identità stessa della procedura di collaborazione, che ancor più di prima costituisce ora un distinto capitolo del vissuto tributario di chi vi accede, del tutto autonomo da ogni altra vicenda accertativa tipizzata. Lo ha riassunto bene proprio il Direttore dell'Agenzia, affermando, già con il primo provvedimento del 30 gennaio 2015, che esso comincia con una «*auto-denuncia*» e si conclude con il pagamento delle somme «*determinate dall'Amministrazione finanziaria*».

Il nuovo decreto considera essenziali la *unitarietà* di trattazione della richiesta di accesso e la *certa terminazione* del procedimento, identificandole addirittura con le finalità del programma di emersione; al punto che l'intero comma 5 è stato riformulato in funzione di esse e non a caso si conclude con la data entro la quale il procedimento stesso deve terminare: il 31 dicembre 2016.