



IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO E I RIFLESSI SULL'ACCERTAMENTO E SUGLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Rome Cavalieri, Waldorf Astoria Hotels & Resorts
Via Alberto Cadlolo, 101 - 00136 Roma

Mercoledì 18 marzo 2015
9.00 – 13.00

ATTI DEL CONVEGNO





INDICE DEGLI INTERVENTI

moderatrice del convegno:
Dorina Casadei
Dottore Commercialista in Roma

Il nuovo ravvedimento operoso

Alberto Santi - *Dottore Commercialista in Roma* 3

I riflessi del nuovo ravvedimento operoso sull'attività di accertamento

Danila D'Eramo - *Capo Ufficio Legale della Direzione Regionale Lazio Agenzia delle Entrate*..... 17

Il ravvedimento operoso e gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Stefano Chirichigno - *Dottore Commercialista in Roma*..... 33

I riflessi del ravvedimento operoso sul procedimento penale

Raffaella Quintana - *Avvocato in Roma*..... 45

Il contenuto del presente documento rappresenta l'opinione dei singoli relatori del convegno e non vincola in alcun modo né le relative organizzazioni di appartenenza né l'Ordine.



IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

Alberto Santi
Dottore Commercialista in Roma





IL NUOVO MODELLO DI COOPERAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTI

- L'Agenzia delle Entrate, mediante l'utilizzo di nuove tecnologie e strumenti, mette a disposizione del contribuente gli elementi in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi
- Il contribuente dovrebbe diventare protagonista attivo, potendo regolarizzare autonomamente la propria posizione, per poter fruire degli sconti previsti per il ravvedimento spontaneo

Il tutto è funzionale alla possibilità per l'Agenzia di concentrare le proprie risorse sui contribuenti meno collaborativi e trasparenti



LE MODIFICHE ALL'ART. 13 DEL D.LGS. N. 472/1997

- 1) Rimodulazione della riduzione delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento
- 2) Ampliamento dell'ambito temporale entro il quale è possibile ravvedersi
- 3) Eliminazione della causa ostativa costituita dal formale inizio di “accessi, ispezioni e verifiche”



Art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997	Vecchio Ravvedimento	Nuovo Ravvedimento
Lett. a): Regularizzazione entro 30 giorni dal mancato pagamento di tributi o acconti	1/10 del minimo	1/10 del minimo
Lett. a-bis): Regularizzazione di errori od omissioni entro 90 giorni dal termine della dichiarazione o entro 90 giorni dalla violazione		1/9 del minimo
Lett. b): Regularizzazione di errori od omissioni entro il termine della dichiarazione dell'anno in cui si è commessa la violazione, ovvero entro 1 anno dall'errore o dall'omissione	1/8 del minimo	1/8 del minimo
Lett. b-bis): Regularizzazione di errori od omissioni entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui si è commessa la violazione, ovvero entro 2 anni dall'errore o dall'omissione – Solo per tributi amministrati dall' AdE		1/7 del minimo
Lett. b-ter): Regularizzazione di errori od omissioni oltre il termine della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui si è commessa la violazione, ovvero oltre 2 anni dall'errore o dall'omissione – Solo per tributi amministrati dall' AdE		1/6 del minimo
Lett. b-quater): Regularizzazione di errori od omissioni dopo la notifica del PVC salve eccezioni per violazioni documentali – Solo per tributi amministrati dall' AdE		1/5 del minimo
Lett. c): Invio della dichiarazione omessa entro 90 giorni dal termine	1/10 del minimo	1/10 del minimo



Rimane immutato l'impianto dell'istituto e quindi ...

- ✓ Quali sono gli “errori” e le “omissioni” che possono essere regolarizzati
- ✓ La sequenza di adempimenti che occorre “contestualmente” perfezionare per ravvedersi
- ✓ Le complicazioni che scaturiscono dalla necessità di “auto-liquidare” gli importi dovuti
- ✓ Non operano le norme sul concorso di violazioni e sulla continuazione
- ✓ Quali sono gli effetti del ravvedimento operoso



ESEMPIO:

RAVVEDIMENTO IN CASO DI OMESSA FATTURAZIONE DI UN'OPERAZIONE IMPONIBILE

Contribuente con liquidazione mensile che, nel mese di settembre 2013, ha effettuato un'operazione imponibile per euro 10.000, cui corrisponde IVA per euro 2.200, senza emettere fattura

La violazione ha comportato:

- omessa fatturazione e registrazione della fattura a settembre 2013 (art. 6 D.Lgs. n. 471/97)
- omesso versamento di IVA ad ottobre 2013 (art. 13 D.Lgs. n. 471/97)
- dichiarazione IVA presentata a settembre 2014 con imposta inferiore al dovuto (art. 5 D.Lgs. n. 471/97)



ESEMPIO (segue):

Per ravvedersi il contribuente deve:

- emettere, ora per allora, la fattura non emessa
- annotare la fattura nel registro IVA vendite
- versare l'IVA dovuta
- versare gli interessi legali maturati dal 16 ottobre 2013 ad oggi
- versare la sanzione ridotta a 1/7 del minimo per omessa fatturazione (100% : 7 = 14,3%) (art. 13, c. 1, lett. b-bis, D. Lgs. n. 472/97)
- versare la sanzione ridotta a 1/7 del minimo per omesso versamento dell'IVA (30% : 7 = 4,3%) (art. 13, c. 1, lett. b-bis, D. Lgs. n. 472/97)
- presentare la dichiarazione IVA integrativa dell'anno 2013
- versare la sanzione ridotta a 1/8 del minimo per infedele dichiarazione (100% : 8 = 12,5%) (art. 13, c. 1, lett. b, D. Lgs. n. 472/97)



ESEMPIO (segue):

In sintesi, quanto costa il ravvedimento?

IVA dovuta	2.200
Interessi legali	35
Sanzione ridotta a 1/7 per omessa fatturazione ($100\% : 7 = 14,3\%$)	315
Sanzione ridotta a 1/7 per omesso versamento ($30\% : 7 = 4,3\%$)	95
Sanzione ridotta a 1/8 del minimo per infedele dichiarazione ($100\% : 8 = 12,5\%$)	275
TOTALE	2.920

N.B. Le sanzioni che il contribuente deve versare per ravvedersi ammontano complessivamente ad euro 685 (che rappresenta il 31,1% dell'imposta)



QUALCHE CONSIDERAZIONE SUL “NUOVO RAVVEDIMENTO”

- ✓ A proposito del venir meno del limite temporale ...
- ✓ A proposito della riduzione delle sanzioni graduata in ragione del tempo che intercorre fra la violazione e la regolarizzazione ...

Relazione di accompagnamento alla Legge di Stabilità:

Con le nuove norme *“si persegue l’obiettivo primario di stimolare nel contribuente l’adempimento **spontaneo** degli adempimenti tributari”*



LE INIBITORIE DEL NUOVO RAVVEDIMENTO PER I TRIBUTI AMMINISTRATI DALL'ADE

- Il ravvedimento **è possibile** anche se la violazione è già stata contestata, ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano formale conoscenza
- Il ravvedimento **NON è possibile** in caso di notifica di atti di liquidazione e di accertamento, incluse le comunicazioni di irregolarità di cui agli artt. 36-*bis* DPR n. 600/73 e 54-*bis* DPR n. 633/72 e degli esiti del controllo formale di cui all'art. 36-*ter* DPR n. 600/73
- Il ravvedimento **NON è possibile** in caso di notifica di altri atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria (Circ. n. 6/2015)



UN CONFRONTO FRA LA REGOLARIZZAZIONE “SPONTANEA” E QUELLA ... “SPINTANEA”

Esempio: infedele dichiarazione – sanzione dal 100% al 200%
Il contribuente si ravvede dopo 3 anni



Ravvedimento
spontaneo

$$100\% / 6 = \\ 16,7\%$$



Ravvedimento in
corso di verifica

$$100\% / 6 = \\ 16,7\%$$



Ravvedimento
dopo il PVC

$$100\% / 5 = \\ 20\%$$



CRITICITÀ

- Il ravvedimento perde i caratteri della organicità e generalità (alcune potenzialità dell'istituto sono applicabili ai soli tributi amministrati dall'AdE)
- Il ravvedimento non consente di rateizzare le somme da versare (diversamente da altri istituti deflattivi del contenzioso), salva la rischiosa soluzione “fai da te”
- La formulazione della nuova lett. *a-bis*) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97 crea disomogeneità fra le fattispecie di ravvedimento



LA LETT. A-BIS): QUALCHE PROBLEMA DI COORDINAMENTO...

La sanzione è ridotta ad 1/9 del minimo se la regolarizzazione avviene entro il 90° giorno successivo “**al termine di presentazione della dichiarazione**”, ovvero, “**quando non è prevista dichiarazione periodica**”, entro 90 giorni dalla violazione

Esempio: omesso versamento primo acconto IRPEF con scadenza 16 giugno 2015 Sanzione base 30% (art. 13 D.Lgs. n. 471/97)

17/6/15 30/6/15	01/7/15 16/7/15	17/7/15 30/9/16	1/10/16 29/12/16	30/12/16 30/9/17	1/10/17 30/9/18
Ravved.to “sprint”	Art. 13 Lett. a)	Art. 13 Lett. b)	Art. 13 Lett. a-bis)	Art. 13 Lett. b-bis)	Art. 13 Lett. b-ter)
Sanzione 0,2% giorno	Sanzione 1/10 = 3%	Sanzione 1/8 = 3,75%	Sanzione 1/9 = 3,33%	Sanzione 1/7 = 4,29%	Sanzione 1/6 = 5%



“Cooperazione non è assenza di conflitto,

ma un mezzo per gestire il conflitto”

Deborah Tannen



I RIFLESSI DEL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO SULL'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

Danila D'Eramo

Capo Ufficio Legale - Direzione Regionale Lazio Agenzia delle Entrate



- Finora il sistema tributario aveva consentito spazi di ravvedimento al contribuente che non fosse stato ancora “pizzicato”
- Il contribuente poteva “pentirsi” fino a quando non veniva sottoposto a controllo dall'A.F.
- La più importante novità in tema di ravvedimento è rappresentata dalla possibilità di accedere alla regolarizzazione spontanea anche quando la violazione è già stata contestata o vi siano accessi, ispezioni e verifiche
- Il ravvedimento operoso opera senza limiti di tempo consentendo al contribuente di ottenere una riduzione automatica delle sanzioni che è tanto maggiore quanto più la regolarizzazione sarà vicina al momento dell'obbligo tributario



- Non possono più inibire il ravvedimento l'inizio di attività ispettive o di accertamento formalmente comunicate al contribuente, né la notifica di constatazione della violazione
- La preclusione ora è costituita dalla notifica di atti di liquidazione e di accertamento (nonché, anche se non espressamente menzionati, tutti gli atti autoritativi impositivi recanti una pretesa tributaria)
- Tra queste vanno sicuramente ricomprese le comunicazioni scaturenti dal controllo automatizzato (art. 36*bis*) e dal controllo formale (art.36*ter*) delle dichiarazioni



- Il nuovo ravvedimento è applicabile anche alle violazioni già constatate dall'ufficio alla data del 1° gennaio 2015 ma per le quali non siano ancora stati emessi atti accertativi, liquidatori o cartelle di pagamento
- il ravvedimento operoso è possibile fino allo spirare del termine previsto per l'attività di accertamento, cioè fino al termine di decadenza
- Oltre, il contribuente non avrebbe più interesse, essendo interdetta l'azione accertatrice all'Amministrazione finanziaria



D'altro canto

- la regolarizzazione effettuata tramite ravvedimento con relativo pagamento non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo o di accertamento
- Viene previsto un allungamento dei termini relativi all'esercizio del potere di accertamento e di quelli per la notifica della cartella che decorrono nuovamente dalla presentazione dell'integrativa limitatamente agli elementi oggetto di regolarizzazione



- Questa modifica in particolare dell'originaria impostazione dell'istituto crea una incoerenza, almeno apparente, nel sistema tributario
- La nuova disciplina del ravvedimento operoso si origina, in realtà, dalla filosofia del “cambia verso” nel rapporto tra contribuenti e fisco
- La chiave di lettura, che consente di comprendere il nuovo modo di dispiegarsi dell'istituto nel suo ammettere la regolarizzazione anche a controlli avviati, risiede nella definizione della *mission* dell'Agenzia delle Entrate e cioè **creare il massimo livello di adempimento spontaneo**



Nel 2015 per il contribuente opportunità e scelte

- Il ravvedimento convive con gli altri istituti (abrogati con decorrenza dal 1° gennaio 2016) dell'adesione al p.v.c. e dell'adesione all'invito al contraddittorio dell'ufficio e dell'adesione all'avviso di accertamento non preceduto da invito o da p.v.c.
- Di fronte all'attivazione di un controllo (es. verifica), il contribuente potrà/dovrà scegliere la strategia più opportuna da adottare in relazione al caso specifico
- Ciascun istituto ha sue proprie regole e la scelta di convenienza può essere fatta valutando pro e contro di ogni soluzione



ESEMPIO : CONTRIBUENTE SOTTOPOSTO A VERIFICA

Adesione a p.v.c

- 1/6 della sanzione minima
- Adesione integrale al contenuto del p.v.c.
- Possibilità di effettuare il cumulo delle sanzioni
- Possibilità di rateizzare le somme dovute

Ravvedimento operoso

- 1/5 della sanzione minima specifica
- Regularizzazione anche parziale di singole violazioni contestate
- Ravvedimento perfezionato solo con pagamento integrale e contestuale di tributo, interessi e sanzione



Continuando nel nostro esempio, emergono altri profili di problematicità nell'applicazione concreta

- Il contribuente sottoposto a verifica, durante l'esecuzione della stessa, presenta una dichiarazione integrativa con cui integra la dichiarazione precedente regolarizzando alcune omissioni che determinavano l'infedeltà della dichiarazione originaria

Come deve comportarsi il verificatore dell'Agenzia delle Entrate ?

- Effettua comunque il rilievo ?
- Effettua una segnalazione della violazione da sottoporre a successiva valutazione dell'accertatore ?
- Non effettua il rilievo ?



- E' stata coordinata la disciplina della dichiarazione integrativa (art.2, comma 8, DPR n.322/1998) con quella del nuovo ravvedimento operoso
- E' possibile integrare la dichiarazione "a sfavore" entro il termine di decadenza per l'accertamento
- Non è ancora ammessa la presentazione di una dichiarazione integrativa "a favore" del contribuente se non entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.
- Resta l'apertura recata dalla Circolare n. 31 del 2013 che consente l'integrativa "a favore" solo per correggere errori contabili con ricadute in termini di imputazione temporale di componenti positivi o negativi di reddito



IL NUOVO CORSO COLLABORATIVO

- Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente tutti gli elementi e le informazioni note sulla sua situazione (anche relative a ricavi, compensi, redditi), sulle agevolazioni disponibili, su deduzioni e detrazioni. Insomma, tutti gli elementi utili a effettuare correttamente gli adempimenti.
- il decreto semplificazioni prevede di introdurre «nuove e più avanzate forme di **comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale**, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali».



L'introduzione della dichiarazione precompilata

- ha ridisegnato il ruolo che sono chiamati a svolgere nell'ambito del sistema fiscale i soggetti che effettuano l'assistenza fiscale (CAF e professionisti). Gli intermediari, infatti, diventano parte attiva in un processo che li vede chiamati a prestare servizi a valore aggiunto sia per il contribuente che per l'Amministrazione Finanziaria
- ha determinato una nuova articolazione del sistema dei controlli da effettuarsi nei confronti del contribuente e/o dell'intermediario



- In caso di presentazione della dichiarazione precompilata **direttamente o tramite il sostituto d'imposta, senza modifiche ovvero con modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta:**
 - non si effettua il controllo documentale sui dati relativi agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi (per l'anno d'imposta 2014, interessi passivi, premi assicurativi e contributi previdenziali);
 - non si applica il controllo preventivo sulla spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia in caso di rimborso superiore a 4.000 euro, anche determinato da eccedenze d'imposta.
- I suddetti controlli sono invece effettuati nel caso in cui la dichiarazione precompilata, presentata direttamente o tramite il sostituto d'imposta, contenga modifiche o integrazioni che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta.



- In caso di presentazione della dichiarazione precompilata **tramite un Caf o un professionista**, tenuto conto dei riscontri documentali che questi sono tenuti ad effettuare, indipendentemente dalle eventuali modifiche apportate, il controllo documentale sarà effettuato su tutti i dati oggetto del visto di conformità e la richiesta di documentazione sarà rivolta non più al contribuente ma al Caf o al professionista che ha effettuato il controllo. Inoltre, non si applica il controllo preventivo sulla spettanza delle detrazioni per carichi di famiglia in caso di rimborso superiore a 4.000 euro, anche determinato da eccedenze d'imposta



- se dalle verifiche emerge l'apposizione di un visto di conformità infedele, i Caf e i professionisti abilitati sono **direttamente** tenuti al pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'imposta, degli interessi e della sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente.
- La responsabilità degli intermediari è però esclusa nel caso in cui l'infedeltà del visto sia stata determinata da una condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente
- In ogni caso, è sempre effettuata nei confronti del contribuente la verifica della sussistenza dei requisiti soggettivi per fruire delle diverse agevolazioni fiscali



- Il Caf e il professionista che dopo l'invio della dichiarazione riscontrano errori che hanno comportato l'apposizione di un visto infedele sulla dichiarazione, devono avvisare il contribuente al fine di procedere all'elaborazione e trasmissione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione rettificativa, entro il 10 novembre dell'anno in cui è stata prestata l'assistenza
- Se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, il Caf e il professionista possono comunque comunicare entro la stessa data all'Agenzia delle Entrate i dati rettificati
- In entrambi i casi, la responsabilità del Caf o del professionista è limitata al pagamento dell'importo corrispondente alla sola sanzione che sarebbe stata richiesta al contribuente



IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E GLI STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Stefano Chirichigno
Dottore Commercialista in Roma





NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ 2015:

- La «riforma» degli istituti deflattivi del contenzioso è la logica **conseguenza** sotto il **profilo logico-sistematico** della riforma della disciplina sul **ravvedimento operoso**.
- **Depotenziamento accertamento con adesione** grazie al ravvedimento *spintaneo* selettivo.
- L'unico limite d'accesso al ravvedimento oggi è rappresentato infatti dalla **notifica dell'atto impositivo (avvisi di accertamento, controlli automatici, liquidatorio e formale)** (almeno per i tributi di competenza dell'AdE).
- Rimodulazione della risposta sanzionatoria in funzione del fattore «tempo».



OGGETTO DELLA «RIFORMA»:

- adesione ai contenuti del PVC
- adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio
- acquiescenza c.d. «rinforzata» (rinuncia all'accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione)

In realtà la «riforma» degli istituti consiste nella loro **abrogazione dal 2016 (!)**

DECORRENZA:

- Adesione a PVC (possibile per i verbali «consegnati» entro il 31/12/15)
- Adesione all'invito (possibile per gli inviti notificati entro il 31/12/15)
- Acquiescenza c.d. «rinforzata» (possibile per gli avvisi notificati entro il 31/12/15)



PERIODO DI INTERREGNO «ECCEZIONALE»

SOLO PER IL 2015 (!) difficile coesistenza logica del «nuovo ravvedimento» e degli istituti deflattivi di prossima abrogazione:

NECESSITÀ DI OPERARE VALUTAZIONE COMPARATIVA DEGLI ISTITUTI

Differenze principali:

- Definizione integrale «VS» Definizione selettiva
- Computo sanzioni:

nuovo ravvedimento → $x = f(t)$ e fino a 1/5 [post consegna PVC]

«VS»

Istituti deflattivi del contenzioso → $x = \text{misura fissa (1/6 o 1/3)}$

- Rateizzazione
- Interessi

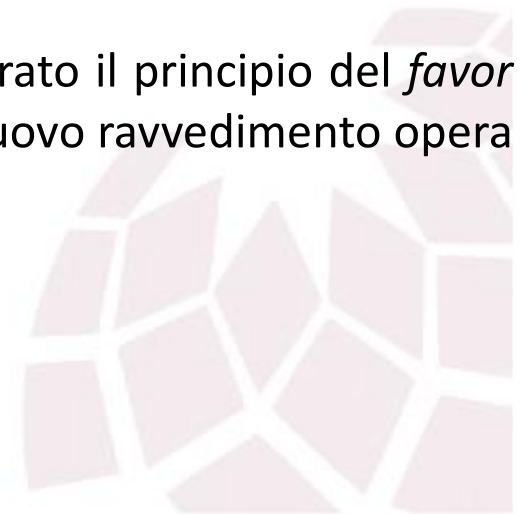


RETROATTIVITÀ

Il calcolo di convenienza per il 2015 è sempre opportuno anche in relazione a **violazioni commesse in data anteriore** all'entrata in vigore della nuova disciplina sul ravvedimento.

È stato infatti chiarito dall'Agenzia delle Entrate che, considerato il principio del *favor rei* unitamente al carattere procedimentale delle norme, il nuovo ravvedimento opera anche con riferimento a violazioni pregresse.

(cfr. Circ. AdE n. 6/E del 19/02/2015)





Adesione agli inviti al contraddittorio di cui all'art. 5, comma 1-bis, della L. 218/1997:

- avviata su impulso dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente
- riduzione delle sanzioni alla metà di quelle previste in caso di accertamento con adesione (1/3), dunque **1/6**
- possibilità di pagamento in **forma dilazionata** senza la prestazione di garanzie
- l'adesione deve essere riferita al **contenuto integrale** dei rilievi contenuti nell'invito
- deve intervenire non oltre il **quindicesimo giorno** antecedente a quello fissato per la comparizione (tramite invio comunicazione di adesione e versamento)

Adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'art. 5-bis della L. 218/1997:

- "PVC" emesso dall'organo accertatore a seguito di accessi, ispezioni e verifiche
- riduzione delle sanzioni alla metà di quelle previste in caso di accertamento con adesione (1/3), dunque **1/6**
- possibilità di pagamento in **forma dilazionata** senza la prestazione di garanzie.
- l'adesione deve essere riferita al **contenuto integrale** del PVC
- deve intervenire non oltre il **trentesimo giorno** successivo alla sua emissione.



Acquiescenza c.d. «rinforzata» ex art. 15 co. 2-bis del D.lgs. n. 218/1997

Abrogazione a partire dagli atti notificati a far data dal 1° gennaio 2016

Acquiescenza in caso di notifica di avvisi di accertamento o di liquidazione non preceduti da inviti o processi verbali definibili ai sensi degli artt. 5, comma 1-bis, e 5-bis della L. 218/1997:

Detto istituto consente la definizione delle sole sanzioni nella misura di 1/6 nei casi in cui il contribuente opti per la rinuncia all'impugnazione e rinunci altresì a presentare istanza di accertamento con adesione relativamente ai soli avvisi di accertamento e liquidazione che non siano stati preceduti da inviti o processi verbali definibili secondo i termini e le modalità illustrate in precedenza.

N.B. Non ci sono problematiche in merito all'opportunità di effettuare il ravvedimento in quanto ormai precluso.

Rimangono in vigore:

- l'acquiescenza con definizione delle sanzioni a 1/3 (c.d. «adesione senza sconto») nel caso di conseguente attivazione della procedura di accertamento con adesione (cfr. art. 15, co. 1 del D.lgs. n. 218/1997).
- definizione agevolata delle sanzioni nella misura di 1/3 nel caso di contestazioni di sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono con possibilità di coltivare il contenzioso per quanto attiene l'imposta (cfr. art. 17, commi 1 e 3 del D.lgs. N. 472/1997).



Cumulo giuridico (ex art. 12 del D.lgs n. 472/1997)

La valutazione sul calcolo di convenienza circa l'adesione agli inviti al contraddittorio o ai PVC piuttosto che sull'utilizzo del «nuovo ravvedimento operoso» non può non tenere conto dei metodi di determinazione della sanzione in caso di concorso e/o continuazione.

La «sanzione unica» non si applica in caso di ravvedimento operoso, per cui la sanzione rileva autonomamente, mentre nei casi di adesione a invito o al PVC la sanzione unica è applicabile con le deroghe di cui all'art. 12, comma 8 del D.lgs n. 472/1997.

Secondo l'AdE, infatti, «*per l'adesione degli inviti al contraddittorio, così come del resto per l'ordinario accertamento con adesione, l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni trova applicazione limitatamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta e non anche quando le violazioni concernono più tributi (comma 3 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997) e più periodi d'imposta (comma 5 dell'art. 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997)*» (cfr. Circ. 4/E del 16 febbraio 2009).

L'interpretazione sistematica della norma vuole che ciò si renda applicabile anche nel caso dell'adesione al PVC, posta la diretta discendenza della determinazione delle sanzioni sulla base della riduzione prevista in caso di accertamento con adesione (cfr. art. 5-bis, comma 3 del D.lgs. n. 218/1997).



Ulteriori aspetti comparativi utili

- **definizione selettiva** nel ravvedimento e **definizione integrale** negli altri istituti deflattivi.
 - con il **ravvedimento**, fintanto che non sia intervenuta la notifica dell'atto impositivo, il vantaggio consiste nella **possibilità di scelta** in merito a quali, per quali annualità ed in quale misura sanare la violazione.
 - sul residuo, necessaria **analisi sulla fondatezza e sul possibile esito** nell'affrontare la **fase precontenziosa e contenziosa**.
- **Rischio della c.d. «adesione al buio»**: Comunicazione di adesione al PVC con emissione di atto di definizione dell'accertamento parziale difforme rispetto ai rilievi contenuti nel processo verbale (per taluna giurisprudenza di merito è possibile l'impugnazione, cfr. CTP Parma n. 33/6/13).



Il raffronto tra gli interessi:

INTERESSI LEGALI (IPOTESI RAVVEDIMENTO)

01.01.2010 - 31.12.2010	<u>DM 04.12.2009</u>	1 %
01.01.2011 - 31.12.2011	<u>DM 07.12.2010</u>	1,5 %
01.01.2012 - 31.12.2013	<u>DM 12.12.2011</u>	2,5 %
01.01.2014 - 31.12.2014	<u>DM 13.12.2013</u>	1 %
01.01.2015	<u>DM 11.12.2014</u>	0,5 %

INTERESSI (IPOTESI ACCESSO AGLI ISTITUTI DEFLATIVI)

Interessi per ritardata iscrizione al ruolo	Art. 20 D.P.R. n. 602/1973	4%
rinuncia all'impugnazione di cui all'art. 15 del D.lgs. n. 218/97	Art. 6, D.M. 21 maggio 2009	3,5%
accertamento con adesione	Art. 6, D.M. 21 maggio 2009	3,5%



Rateizzabilità

Il ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso, contrariamente a quanto ammesso dalle norme sul ravvedimento, consente di dilazionare il pagamento del dovuto in **8** ovvero **12** rate **trimestrali**, a seconda che l'importo sia inferiore o superiore ad **euro 51.645,69**, e senza la prestazione di garanzie.

Ravvedimento operoso «frazionato»

Seppure precluso in astratto (principio dell'unitarietà dell'istituto del ravvedimento) l'Agenzia delle Entrate ha infine ammesso la validità del ravvedimento eseguito in forma frazionata, benché *«il limite all'effettuazione di tali ravvedimenti scaglionati è rappresentato dall'intervento di controlli fiscali nei confronti del contribuente ovvero dallo scadere del termine per il ravvedimento; in tali circostanze, l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie»* (cfr. Risoluzione 67/E del 23 giugno 2011).

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato



Esempio (ipotesi adesione al PVC)

IVA dovuta	2.200
Interessi ritardata iscrizione a ruolo 4% (DM 31.5.2009)	124
Sanzione ridotta a 1/6 per omessa fatturazione (100% : 6 = 16,6%)	367
Aumento da 1/4 (a 1/2) ex art. 12 c. 1 D.Lgs. n. 472/1997	92
TOTALE	2.783

N.B. Le **sanzioni** che il contribuente deve versare per aderire ammontano complessivamente ad euro **459** (che rappresenta il 21% dell'imposta)

Esempio (ravvedimento)

IVA dovuta	2.200
Interessi legali	35
Sanzione ridotta a 1/7 per omessa fatturazione (100% : 7 = 14,3%)	315
Sanzione ridotta a 1/7 per omesso versamento (30% : 7 = 4,3%)	95
Sanzione ridotta a 1/8 del minimo per infedele dichiarazione (100% : 8 = 12,5%)	275
TOTALE	2.920

N.B. Le **sanzioni** che il contribuente deve versare per ravvedersi ammontano complessivamente ad euro **685** (che rappresenta il 31,1% dell'imposta)



I RIFLESSI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO SUL PROCEDIMENTO PENALE

Raffaella Quintana
Avvocato in Roma





IL PROCEDIMENTO PENALE IN MATERIA TRIBUTARIA (1/2)

- ✓ Le **fattispecie incriminatrici previste dal D. Lgs. 74/2000** sono state introdotte allo scopo di assicurare la tutela dell'**interesse pubblico all'osservanza degli obblighi tributari** (*"concorrenza alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*; art. 53 Cost.)
- ✓ Dei reati tributari, quando **la competenza** non possa essere stabilita ai sensi del codice di procedura penale (**luogo di consumazione = domicilio fiscale**), conosce il giudice del **luogo di accertamento** del reato (art. 18 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ La **notitia criminis** da cui origina l'indagine penale è, il più delle volte, costituita dal processo verbale di constatazione
- ✓ Le **indagini preliminari**, solitamente, non si discostano dagli elementi raccolti dagli accertatori nel corso delle attività amministrative di accertamento



IL PROCEDIMENTO PENALE IN MATERIA TRIBUTARIA (2/2)

- ✓ La competenza per materia è attribuita al **tribunale in composizione monocratica**
- ✓ Per i reati puniti con la **pena** della reclusione **non superiore nel massimo a quattro anni** (o con la multa, sola o congiunta alla predetta pena detentiva), il pubblico ministero esercita l'azione penale con la **citazione diretta a giudizio**, saltando il passaggio dell'**udienza preliminare** (art. 550 c.p.p.)
- ✓ Da Agosto 2011, la **prescrizione** dei reati tributari si compie in 8 anni (6+2), in mancanza di atti interruttivi, quali anche la constatazione della violazione con la notifica del PVC (in questo caso, $8 + \frac{1}{4} = 10$) (art. 17 D. Lgs. 74/2000)



RAPPORTI FRA I PROCEDIMENTI PENALE E TRIBUTARIO (1/2)

- ✓ I procedimenti penale e tributario sono **autonomi ed indipendenti** l'uno dall'altro, anche se scaturenti dai medesimi fatti costitutivi (c.d. **sistema del "doppio binario"**; art. 20 D. Lgs. 74/2000 e art. 479 c.p.p.)
- ✓ Il **giudicato penale non ha alcuna efficacia vincolante nel processo tributario e viceversa** (possibilità di giudicati contrastanti), anche se la **sentenza irrevocabile** emessa alla fine di uno dei due procedimenti può essere **valutata come prova** nell'altro
- ✓ L'autonomia dei due procedimenti non esclude la possibilità che entrambi i giudici possano utilizzare come fonte del proprio convincimento il **materiale probatorio raccolto** nel procedimento penale o in quello tributario



RAPPORTI FRA I PROCEDIMENTI PENALE E TRIBUTARIO (2/2)

- ✓ Le **sanzioni penali** in ambito tributario sono previste dalle **singole fattispecie incriminatrici** del D. Lgs. 74/2000 e regolate dal codice penale e di procedura penale
- ✓ Le **sanzioni amministrative** sono disciplinate dal D. Lgs. 472/1997 e sono **alternative alla sanzione penale** secondo il principio di specialità (art. 19, comma 1, D. Lgs. 74/2000)
- ✓ In entrambi i casi, sono previste **sanzioni accessorie (art. 12 D. Lgs. 74/2002; art. 21 D. Lgs. 472/1997)**
- ✓ Permane, in ogni caso, la responsabilità per le **sanzioni amministrative dei soggetti rappresentati dall'autore della violazione**, nel cui interesse questi abbia agito, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato (art. 19, comma 2, D. Lgs. 74/2000)
- ✓ Le **sanzioni civili (interessi e indennità di mora)** hanno natura risarcitoria e si cumulano sia alla sanzione penale che a quella amministrativa



LA CIRCOSTANZA ATTENUANTE DEL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

- ✓ Nel caso dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000 sussiste la possibilità di beneficiare di uno **sconto di pena in caso di pagamento del debito verso l'Erario**, anche mediante le speciali 'procedure conciliative o di adesione all'accertamento' previste dall'ordinamento tributario (art. 13 D. Lgs. 74/2000)
- ✓ Il pagamento del debito tributario, eseguito **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, garantisce la **diminuzione della pena fino ad un terzo** e la possibilità per l'imputato di **accedere al patteggiamento** ai sensi dell'art. 444 c.p.p.
- ✓ Ai fini dell'applicazione della circostanza attenuante, **il pagamento deve comprendere, altresì, le sanzioni amministrative** previste dalla norma tributaria violata, sebbene non applicabili in ossequio al principio di specialità, ed **essere eseguito per l'intero**
- ✓ Il pagamento del debito ha effetti anche sulle (eventuali) misure cautelari, consentendo di ottenere la **revoca del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente** sui beni dell'indagato/imputato (v., Cass., 3 dicembre 2012, n. 46726)



IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

- ✓ Il **ravvedimento operoso**, di cui all'art. 13 D. Lgs. 472/1997, è **trattamento sanzionatorio premiale** ed opera per tutti i trasgressori che si **adoperino 'spontaneamente' per porre rimedio alle violazioni perpetrate**, pagando il tributo dovuto (oltre sanzioni amministrative, ridotte, e interessi moratori)
- ✓ La riduzione della sanzione è **proporzionale alla tempestività** del ravvedimento
- ✓ Il ravvedimento operoso **rientra fra le 'procedure conciliative' che permettono all'imputato di accedere alla circostanza attenuante** del pagamento del debito tributario prevista dall'art. 13 del D. Lgs. 74/2000



IL 'NUOVO' RAVVEDIMENTO OPEROSO

- ✓ Nella nuova formulazione, in vigore dal 1° gennaio 2015, quanto ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, sono **venute meno le preclusioni** in caso di accessi, ispezioni, verifiche o **notifica di processi verbali di constatazione** o questionari, salva, invece, la notifica di atti di liquidazione e di accertamento
- ✓ Il ravvedimento potrà avere ad oggetto anche **solo alcuni degli elementi** in contestazione rilevati in corso di controllo (**ravvedimento 'parziale'**)
- ✓ Il ravvedimento **non preclude l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento** (art. 13, comma 1-*quater*, D. Lgs. 472/1997)
- ✓ Il ravvedimento **comporta la ripartenza dei termini di accertamento**, in relazione agli elementi oggetto di variazione/integrazione



IL 'NUOVO' RAVVEDIMENTO OPEROSO - Nel procedimento penale

- ✓ Gli effetti deflattivi del nuovo ravvedimento possono essere valutati significativi proprio in relazione a quelle situazioni che, per la rilevanza penale delle violazioni, comportano lo sviluppo in ambito penale della pretesa erariale
- ✓ La possibilità di **accedere al ravvedimento** anche **dopo la notifica del PVC**, che certo 'sacrifica la spontaneità' dell'iniziativa, si traduce in una **grossa opportunità**, rilevante per la **definizione della strategia difensiva** anche in sede penale, **facilitando l'accesso al patteggiamento** e, comunque, alla **disciplina sanzionatoria premiale**
- ✓ Opzione da valutare sempre con attenzione, considerata la possibilità di 'riaprire' i termini per controlli ed accertamenti, anche se limitatamente agli elementi oggetto di ravvedimento



IL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO - (PROBABILI) SVILUPPI NORMATIVI

- ✓ Secondo lo *"Schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente"*, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 24 dicembre 2014, ora in attesa del parere delle Commissioni Parlamentari (termine prorogato al 26 giugno 2015), che prevede, tra l'altro, la modifica dell'art. 13 del D. Lgs. 74/2000, **il pagamento del debito tributario, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche mediante le procedure conciliative, come il ravvedimento operoso, porterà:**
 - a. all'**estinzione dei reati di (i) infedele dichiarazione; (ii) omessa dichiarazione; (iii) omesso versamento IVA e (iv) omesso versamento ritenute;**
 - b. alla **diminuzione fino alla metà della pena applicata per gli altri delitti di cui al Titolo II, senza pene accessorie ed aggravanti**