

ANALISI COMPARATIVA TRA VOLUNTARY DISCLOSURE E RAVVEDIMENTO RINFORZATO OVVERO ULTRATARDIVO (INTEGRAZIONE ULTRATTIVA DELLE DICHIARAZIONI)

Nell'analisi comparativa *de qua* si esaminano le verosimili complementarità fra la *voluntary disclosure* (legge 15 dicembre 2014, n. 186) e il nuovo ravvedimento "rinforzato" dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015). Con la novella il legislatore, con un ripristino di coerenze e simmetrie, ha liberalizzato *ex se* l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, verificato sia il suo svincolo dalle interdizioni da attività istruttorie endoprocedimentali (grandemente rimosse) e sia dal limite superiore temporale annuale, con l'effetto espansivo che la dichiarazione precedente (infedele) potrà *ex se* essere integrata anche oltre l'anno dalla violazione *de qua* attraverso una nuova "a sfavore", "coperta" dal prefato ravvedimento.

Difatti vedremo che i *benefit* sanzionatori da ravvedimento travalicheranno l'anno dalla violazione tributaria che si vuole riassorbire, potendo il contribuente aderire al regime premiale da ravvedimento fino alla scadenza dei termini decadenziali per l'accertamento (4 anni); per tale via si realizza anche un gradito effetto sistemico di riallineamento cronologico fra i poteri di correzione dell'Amministrazione finanziaria e le facoltà di autocorrezione della dichiarazione del contribuente: le attività di "intervento" potranno dispiegarsi nel quadriennio dalla presentazione della dichiarazione "sottomanifestante" monitorata; un rafforzamento della *tax compliance* e una riemersione volontaria degli imponibili che sottrae spazio all'iniziativa volontaria dell'Ufficio, nella misura in cui l'integrazione "a sfavore" e il correlato ravvedimento ultratardivo potranno attivarsi indipendentemente dal fatto che siano avviati accessi, ispezioni e verifiche.

In questo senso si parla di ravvedimento ultrattivo "lungo", con il portato che il contribuente potrà integrare sempre la propria dichiarazione periodica e sanare le omissioni in essa presenti (minori imponibili). In altri termini, quest'ultimo potrà lucrare i ben noti *benefit* sanzionatori (riduzioni ad 1/6 delle sanzioni minime applicabili) da ravvedimento anche in costanza di una verifica fiscale, rigenerando e riversando *ex se* nella dichiarazione *de qua* gli imponibili solo constatati ed omessi. È altrettanto evidente che questa facoltà di rigenerazione ultrattiva di nuovi imponibili originariamente mai dichiarati, sia pure "provocata" e "liberata" da una verifica fiscale, non obbliga a un'emersione universale integrativa "a sfavore" del processo verbale di constatazione ovvero degli imponibili in esso constatati, ma solo di quell'extrareddito il cui recupero verosimilmente si appalesa fondato.

Così continueranno a restare fuori, da questa facoltà endemica di integrazione ultratardiva, gli im-

ponibili *ex se* presunti (ad esempio, le rettifiche da *transfer pricing*, sulla contestazione della residenza e sulle stabili organizzazioni occulte). Su questi recuperi, relativi alla soggettività fiscale anche del gruppo extrafiscale, la via maestra sarà quella endoprocedurale, con possibili ravvedimenti volontari attraverso conciliazioni ultratardive innanzi a giudici di seconde cure. Vedremo che, per ragioni di simmetria, sono stati abrogati gli istituti omologhi ossia le legislazioni premiali che trovavano la *ratio* ontologica nell'impossibilità dell'integrazione a sfavore verificata l'interdizione da verifiche fiscali già avviate (non ci si poteva più ravvedere). Il riferimento è alla definizione dei processi verbali di constatazione e all'adesione agli inviti al contraddittorio previsti dai commi 1-*bis* e seguenti dell'art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, espressamente abrogati dall'art. 1, comma 637, lett. c), della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Tuttavia questa liberalizzazione dell'istituto del ravvedimento volontario incontra un limite ontologico nell'impossibilità di modificare una scelta effettuata in dichiarazione. Dunque è da escludersi che si possa opporre il principio sistemico sull'emendabilità/ritrattabilità della dichiarazione periodica, per modificare/revocare una scelta fatta nella dichiarazione originaria (1), poiché in tal caso non si tratta di correggere

(1) Sull'emendabilità della dichiarazione ovvero sui limiti di questa facoltà di autocorrezione della dichiarazione originaria per modificare una scelta effettuata nella prima, ved. Cass., sez. trib., 6 novembre 2013, n. 24918, in *Boll. Trib. On-line*. L'enunciato boccia ogni ipotesi di revoca della scelta compiuta nella misura in cui il sistema positivo non sembra tollerare l'illimitato esercizio della facoltà di revoca della scelta compiuta dal contribuente ma al contrario esiste un principio di *alternatività delle scelte compiute dal contribuente in ordine al rimborso o alla detrazione della eccedenza di imposta per cui acconsentire all'illimitato esercizio della facoltà di revoca della scelta compiuta dal contribuente si pone in contrasto con questo principio di alternatività tra la richiesta di rimborso e la detrazione del credito nella dichiarazione annuale*. *De facto* i giudici escludono che a questa conclusione si possa opporre il noto principio di emendabilità degli errori formali e sostanziali commessi dal contribuente poiché nel caso di specie *non si tratta di correggere un errore ma di modificare una precedente opzione liberamente esercitata*. Invero, sul rimborso del credito annuale ovvero della sua conversione, ved. circ. 6 maggio 2011, n. 17/E, in *Boll. Trib.*, 2011, 792, l'Agenzia delle entrate afferma un principio opposto ovvero della revocabilità della richiesta di rimborso del credito annuale senza tuttavia specificarne l'eventuale termine della presentazione della dichiarazione integrativa. Ancora prima il direttore dell'Agenzia delle entrate nel provv. 28 gennaio 2011 al punto 1.3 abilita *ex se* la rettifica *de qua* in relazione alle richieste di rimborso infrannuale. Invece sui crediti IVA tri-

un errore ma *de facto* di modificare una precedente opzione liberamente esercitata. Sicché non può invocarsi quel principio, verificata l'esistenza di un altro principio sistemico sull'alternatività delle scelte compiute dal contribuente in dichiarazione (irrevocabili), con l'effetto deteriore dell'impossibilità di una revoca della scelta da esso già effettuata non integrandosi la fattispecie madre della correzione di un errore ("*coperta*" dall'emendabilità *de qua*). Così, ad esempio, non potrà convertirsi la richiesta di rimborso *infrannuale* in istanza di compensazione orizzontale del credito IVA trimestrale (irrevocabilità della scelta compiuta) ovvero riesumare il medesimo credito in nuova dichiarazione al fine di indicarlo come eccedenza detraibile o in compensazione. Invero, il sistema positivo abilita questa facoltà di autocorrezione della scelta effettuata sui rimborsi annuali dei crediti IVA convertibile in detrazione, istanza di compensazione o viceversa. Atteggiamento fluttuante del legislatore sulla revocabilità della scelta nelle istanze di rimborso annuale, invece permane l'immodificabilità *de qua* su quelle riguardanti i crediti IVA trimestrali.

Sul penale tributario oltre riesumato persistono gravi asimmetrie sistemiche; il legislatore fluttuante (cfr. l'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ha lasciato sopravvivere un limite ontologico ai ravvedimenti volontari, *de facto* essi costituiscono un'auto-denuncia sul versante extrafiscale, verificate le sole esimenti e non le più prevedibili, attese esclusioni di punibilità, assicurate (le prime) dalla norma *de qua* (tale legislatore ignora l'evoluzione ben nota del fenomeno dichiarativo, quale fattispecie a formazione progressiva, per cui il debito/credito fiscale periodico è sempre "*aperto*" ritrattabile, fino alla scadenza del nuovo termine quadriennale). Invero, il nuovo diritto penale tributario ex delega fiscale sembra assicurare alle evasioni (emendate/regolarizzate per tale via) da riscossioni e alle infedeltà e omissioni dichiarative un'estinzione risolutiva di questi delitti, con l'effetto distensivo che i ravvedimenti volontari sulle evasioni basiche (e non su quelle più gravi fraudolente – mere riduzioni di pena fino alla metà) elimineranno *de facto* la loro dimensione extrafiscale ovvero penale. Un effetto deteriore asistemico, innaturale da ravvedimento volontario, ved. il mantenimento del penale sulle evasioni fraudolente, il cui ingresso, appunto, "*libera*" *ex se* una notizia di reato, stante l'assenza di una copertura extrafiscale cioè di una norma di esclusione.

È evidente che le nuove estinzioni dei minori reati dichiarativi da ravvedimento si applicheranno anche alle procedure conciliative avviate *ante* decreti delegati di revisione dei reati tributari, per cui nei relativi procedimenti extrafiscali si potrà invocare la sopravvenuta estinzione *de qua*.

Per rafforzare, enfatizzare l'indifferenza dell'integrativa a "*sfavore*" sull'integrato reato dichiarativo "*da dichiarazione precedente*" si osserva che essa (di-

mestrali permane nel diritto positivo questo *deficit* di tutela nonostante le recenti aperture dell'Agenzia delle entrate nella ris. 11 novembre 2014, n. 99/E, in *Boll. Trib.*, 2014, 1558, sulla possibilità di conversione dell'istanza di rimborso in compensazione del credito o viceversa.

chiarazione integrativa) è neutra, aliena rispetto alla dichiarazione originaria precedente ovvero integrata. In altri termini, vedremo che la dichiarazione integrativa e il suo rilievo extrafiscale è escluso, verificata la natura istantanea dei reati dichiarativi, con il portato che la seconda dichiarazione avrà un rilievo solo fiscale essendo vista come un *post factum* irrilevante sul piano dell'integrata fattispecie delittuosa perfezionatasi *ex se* attraverso la prima dichiarazione (integrata). Dunque, la dichiarazione integrativa a "*sfavore*" (II dichiarazione) riassorbe, estingue la violazione tributaria amministrativa, e rigenera invece quella extrafiscale ovvero penale: *de facto* è un'auto-denuncia nella misura in cui provoca un penale tributario. Invece, appare logico sostenere l'irrilevanza penale della II dichiarazione quando l'utilizzazione del secondo termine, quello lungo che si identifica nello spirare di quello ordinario decadenziale (Amministrazione finanziaria) per presentare una dichiarazione ultronea, sarà ovviamente del tutto irrilevante ai fini del penale (siffatta dichiarazione), quando tale autocorrezione interviene in data successiva alla conoscenza dell'avvio di un'attività di controllo. In altri termini, il ravvedimento su induzione dell'Amministrazione finanziaria ovvero provocato da un controllo avviato non può avere rilievo extrafiscale non essendo quel ravvedimento volontario ai predetti fini penalistici; pertanto, il ravvedimento apre un concorso di sanzioni fiscali (sia pure ridotte) ed extrafiscali (anch'esse mitigate).

Un atteggiamento fluttuante e discontinuo del nostro legislatore che la *voluntary disclosure de facto* amplifica, con effetti deteriori, verificata l'estraneità ai predetti fini extrafiscali (esclusione della punibilità) della dichiarazione integrativa, che però *ex se* a sua volta (essendo infedele ipotizzando) rileverà in autonomia come fattispecie delittuosa. Si vuole dire che se la II dichiarazione, ad esempio, è infedele il contribuente riassorbe il debito fiscale della prima attraverso minori imponibili e maggiori passività, generando *de facto* artificiosamente una posizione creditoria viziata inesistente, quella dichiarazione tardiva costituirà un reato fiscale autonomo *ex art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000* indipendentemente dal fatto che la I dichiarazione "*integrata*" è vergine penalmente. Sui profili extrafiscali la *voluntary* ha un vantaggio competitivo rispetto al nuovo ravvedimento ultratardivo che non garantisce sul descritto versante penale (solo esimenti), diversamente dalle riduzioni nei profili sanzionatori amministrativi che in alcuni casi potrebbe essere maggiore nel ravvedimento. Sulle attività endoprocedimentali interinali preclusive ai ravvedimenti volontari, come *retro* illustrato, il ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 è stato liberalizzato e svincolato dalle attività ostatiche dell'Amministrazione finanziaria, diversamente dalla *voluntary* che le (interdizioni) riesuma tutte. Pertanto, un verbale potrà esse definito e riassorbito col ravvedimento, non potendo tale contribuente alternativamente riesumarlo (extrareddito) in *voluntary*. Invero, sugli effetti combinati *voluntary* e ravvedimento, quest'ultimo potrebbe essere utilizzato per rimuovere le cause ostatiche *de facto* aprendo la strada alla *voluntary*. Inutile aggiungere sulle diverse ontologiche

fra ravvedimenti e *voluntary* che quest'ultima, diversamente dalla prima, non è un istituto permanente, strutturale di sistema, essendo la norma positiva figlia della legislazione dell'emergenza finalisticamente orientata a bonificare gli *assets* esteroinvestiti in vista della rimozione dei segreti bancari nei Paesi ex paradisi fiscali e dell'introduzione del reato di autoriciclaggio (nuovo *deal*).

È evidente che questa facoltà endemica di integrazione, correzione ultrattiva della dichiarazione periodica (non solo) trova un limite, resistenza ontologica nella notifica di un atto impositivo sostanziale, ved. avvisi di accertamento o rettifica con l'effetto deteriore che si allarga l'orizzonte temporale entro cui il contribuente potrà volontariamente intervenire *ex post* sulla dichiarazione infedele per regolarizzare la prefata violazione tributaria e lucrare le riduzioni sanzionatorie sistemiche, ved. D.Lgs. n. 472/1997 (non opera il limite annuale). Vedremo che la vera innovazione è *de facto* la rimozione del termine, confine temporale annuale al ravvedimento e non il suo mero differimento. In futuro, l'autocorrezione *de qua* in assoluto non soffrirà più di limiti temporali. È altrettanto evidente che persisterà il principio della gradualità decrescente nel profilo sanzionatorio della violazione tributaria che si vuole regolarizzare, ossia più ampio è il divario temporale fra la sua consumazione/integrazione e il momento del suo riassorbimento volontario minori saranno le "riduzioni" di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000. Queste ultime, progressive e scalari, sono inversamente proporzionali ai tempi del pentimento. Si osserva che il termine decadenziale ordinario per l'esercizio dell'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, se viene presentata una dichiarazione integrativa, diventa mobile ovvero il suo *dies a quo ex se* differisce, ossia, in deroga alla ben nota indisponibilità dei prefati termini decadenziali (ineriscono la dichiarazione originaria) tale termine decorrerà dalla sua (dichiarazione correttiva) presentazione limitatamente al controllo degli elementi reddituali in essa integrati. Pertanto, avremo nel sistema positivo due diversi decorsi del termine ordinario (4/5 anni) decadenziale di controllo delle dichiarazioni periodiche, ossia quello che decorre dalla presentazione della dichiarazione originaria e quello (ancora postumo) che, invece, decorrerà dalla presentazione della dichiarazione integrativa. È evidente – osserva *supra* – che anche il perimetro, il profilo oggettivo della diversa modulazione dell'azione di controllo sarà anche diverso, essendo quello sulla dichiarazione integrativa limitato alle poste (nuove) riemerse. Dunque, l'erario non subirà dalla presentazione della II dichiarazione un pregiudizio endoprocedimentale ovvero una riduzione dei termini decadenziali, che resteranno sempre quattro annualità, nella misura in cui il contribuente si limita ad emendare la prima dichiarazione prospettando un nuovo volto dell'obbligazione tributaria, ciò nondimeno persiste l'effetto assistemico di un penale tributario da ravvedimento volontario come se tale correzione non sia stata mai eseguita (2). Sarebbe stato più comprensibile esclu-

(2) Sull'emendabilità della dichiarazione periodica e sul

dere il rilievo penale della dichiarazione integrativa solo quando il ravvedimento non è volontario ossia quando l'autocorrezione tardiva avviene su induzione dell'Amministrazione finanziaria ossia a controllo fiscale già avviato. In questo caso, la presentazione della dichiarazione integrativa postuma ad una verifica fiscale perde i caratteri della volontarietà e della meritevolezza, con l'effetto deteriore della sua risolutiva estraneità ad ogni ipotesi di esclusione della punibilità della I dichiarazione (infedele), non potendosi, ai predetti fini extrafiscali, avere riguardo a queste appendici dichiarative *de facto* non volontarie, nel senso *retro* emarginato.

Pertanto anche la redazione di un atto intermedio (come il processo verbale di constatazione) non costituirà in futuro un'interdizione, preclusione al prefato ravvedimento volontario, *de facto* si riducono gli eventi preclusivi, interdittivi al ravvedimento, limitati solo agli atti sostanziali, *retro* citati, e si sottrae spazio all'iniziativa dell'Ufficio, con un rafforzamento della *tax compliance*.

È evidente che verranno abrogate le norme esistenti su istituti concorrenti, omologhi, ossia la regolarizzazione dei processi verbali di constatazione la cui definizione *ex se* verrà riassorbita direttamente in quella madre di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 sulla dichiarazione ordinaria cui inerte il controllo. Sulla decorrenza di queste abrogazioni, si osserva che rileviamo un viziato coordinamento, in quanto la novella sul ravvedimento rinforzato è entrata in vigore dal 1° gennaio 2015, mentre quella sull'abrogazione degli istituti deflattivi (ved. la definizione dei verbali), decorrerà dal 1° gennaio 2016. Questo disallineamento temporale comporta che per un anno conviveranno le due discipline positive autonome, concorrenti sulla definizione delle violazioni perfezionate ante 1° gennaio 2015, con assoluta discrezionalità del contribuente rispetto alla preferenza per l'una o l'altra definizione (3).

suo rilievo non extrafiscale ovvero solo amministrativo ved. P. LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa a sfavore e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, in *Corr. trib.*, 2014, 3560 ss.; l'Autore aggiunge che «la Corte di Cassazione ha, al riguardo, preso una posizione piuttosto consolidata, nel senso che la dichiarazione integrativa non avrebbe riflessi sulla rilevanza penale della condotta avente ad oggetto la presentazione della dichiarazione originaria. Tale presa di posizione è fatta discendere dalla natura istantanea dei reati tributari, annulla rilevando che la natura tributaria espressamente consente al contribuente di presentare una dichiarazione correttiva. In definitiva, la seconda dichiarazione è vista come un *post factum* irrilevante sul piano del perfezionamento della fattispecie delittuosa realizzatosi con la prima dichiarazione. In quest'ottica pertanto indipendentemente dalla correzione attuata per il tramite della dichiarazione integrativa il contribuente dovrebbe comunque rispondere sia delle sanzioni amministrative (nella misura eventualmente ridotta prevista dall'operatività del ravvedimento operoso) che di quelle penali ... la possibilità che la condotta che si identifica nella presentazione della dichiarazione tributaria sia presa in considerazione ai fini penali solo fintantochè essa possa dirsi volontaria - e tale non può essere la presentazione di una dichiarazione integrativa in data successiva alla conoscenza dell'avvio di un attività di controllo».

(3) Sul fenomeno della contemporaneità di discipline positive sulla definizione delle violazioni tributarie ante 2015, ved. F. RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per raffor-*

La novella sul ravvedimento volontario “*senza limiti*”, rimuove un'asimmetria, discontinuità realizzando un perfetto riallineamento sistemico prima mancante – ripristino di coerenze perdute – fra la possibilità di autocorrezione ultratardiva della dichiarazione periodica di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (4). Si vuole dire che, prima dell'innovazione, l'emendabilità della dichiarazione (5) nei termini ordinari decadenziali (4/5 anni) poteva *ex se* beneficiare delle riduzioni strutturali da ravvedimento operoso *ex art. 3* del D.Lgs. n. 472/1997 solo se l'integrazione della dichiarazione avveniva entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa e a condizione che la stessa non sia stata già constatata (*de facto* il riassorbimento dell'integrazione di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, nel ravvedimento). Decorso questo breve orizzonte temporale, l'emendabilità ul-

zare la compliance, in *Corr. trib.*, 2014, 326; l'Autore rileva che «è da osservare che, mentre la nuova disciplina del ravvedimento operoso sarebbe applicabile dalla data di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2015), ovviamente anche per le violazioni pregresse, l'uscita di scena degli istituti deflattivi in esame verrebbe differita di un anno, essendo previsto che le relative disposizioni continuino ad applicarsi agli inviti al contraddittorio notificati e ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015. Durante tutto il 2015, quindi, sarebbero in vigore sia il nuovo ravvedimento operoso sia i predetti istituti deflattivi, sicché il contribuente potrebbe scegliere, sussistendo i presupposti, lo strumento del quale avvalersi. La relazione illustrativa spiega al riguardo che si è inteso prevedere un regime transitorio che, in sostanza, risponde alla logica di assicurare l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento non immediatamente, ma dopo un congruo lasso di tempo (pari a circa un anno) e, al contrario immediatamente, quelle che consentono al contribuente di ravvedersi autonomamente».

(4) Prima della codificazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sulla regolarizzazione non penale degli illeciti fiscali il sistema positivo prevedeva la possibilità di riassorbire le violazioni tributarie, alludo alle disposizioni dedicate in materia di imposte sui redditi ed IVA, le quali prevedevano appunto una mitigazione dell'impianto sanzionatorio ordinario nell'ipotesi in cui la violazione fosse oggetto di regolarizzazione volontaria, al più tardi, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo (art. 48, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 9, ottavo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificati dall'art. 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408) anche se ai fini IVA non era prevista la possibilità di correggere una dichiarazione annuale infedele (cfr. circ. 10 luglio 1998, n. 180/E, in *Boll. Trib.*, 1998, 1173). Pertanto, l'innovazione delle norme in esame, in senso assoluto, è rappresentata non tanto dal differimento, bensì, come si vedrà *infra*, dalla completa rimozione del termine per il ravvedimento operoso unitamente alla rimozione delle sole cause interdittive, preclusive allo stesso, con il solo limite ontologico della notificazione dell'atto impositivo sostanziale.

(5) È evidente che l'emendabilità della dichiarazione liberalizzata nel ravvedimento operoso ovvero svincolata e affrancata dal termine annuale determina, ved. disegno di legge di stabilità 2015, una rimodulazione dell'esercizio dell'azione di accertamento, ossia i termini decadenziali, limitatamente agli elementi reddituali integrati ed oggetto di regolarizzazione volontaria, decoreranno dalla presentazione della dichiarazione integrativa (o, se non prevista, dalla regolarizzazione).

trannuale della dichiarazione, ancorché tollerata dal sistema non era più “*coperta*” dalle riduzioni del ravvedimento operoso (inapplicabile): *de facto* nessuno faceva l'integrazione della dichiarazione periodica decorso l'anno dalla violazione che si voleva regolarizzare, pena il ripristino dei profili sanzionatori, pieni ed ordinari. Pertanto latitava un necessario coordinamento temporale fra questi sistemi normativi, dovuto alla spiegata discontinuità cronologica alla loro fonte. Violato tale termine, *retro* illustrato, la sanzione dovuta sull'integrazione *de qua* si riespande. Il sistema positivo sulle regolarizzazioni volontarie non era credibile. La novella riallinea le due procedure, attraverso il differimento dell'autocorrezione, nella misura in cui la dichiarazione integrativa, ancorché ultrannuale, sarà sempre riassorbita ovvero coperta dal ravvedimento, ed il contribuente potrà per effetto sempre beneficiare delle riduzioni sistemiche. Si osserva che l'aver subordinato la dichiarazione integrativa al ravvedimento comporta che i mancati pagamenti saranno causa di ripristino delle sanzioni nella loro misura ordinaria ovvero integrale.

Sulle attività preclusive ostative al ravvedimento, è stato detto che il nuovo ravvedimento ultratardivo rinforzato è stato svincolato e affrancato dalle preesistenti cause interdittive, con l'effetto che anche il processo verbale di constatazione intermedio non preclude l'accesso al ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e l'ingresso dei *benefit* sanzionatori. Prima della novella, l'inizio di una verifica relativa ad un determinato periodo d'imposta impediva al contribuente verificato il “*ritorno*” sulla dichiarazione originaria limitatamente all'annualità monitorata, ben potendo lo stesso contribuente integrarne un'altra (pregressa o successiva) aliena al controllo. Lo stesso dicasi per le violazioni nelle omesse fatturazioni, l'alterità, fornitore e cliente, comportava che una verifica sul destinatario della fornitura non fatturata non impediva al fornitore di regolarizzare l'omissione *de qua*. Questi ristretti limiti perimetrali del ravvedimento “*depotenziato*” ante novella trovavano la loro *ratio* in una sovraordinata regola non scritta, non positivizzata, direi etica di moralizzazione del sistema fiscale immanente all'ordinamento, risultando alquanto difficile giustificare, con i *benefit* sanzionatori, colui che si ravvede dopo essere stato individuato dal fisco.

Con la novella (ved. il nuovo comma 1-ter in seno all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), si supera questa prospettiva etica, per far prevalere un'esigenza di economia organizzativa dell'Amministrazione finanziaria privata dell'iniziativa quando il contribuente si ravvede (potenziamento del ravvedimento) potendo così la prima recuperare spazi di efficienza e proficiuità, e riservare altrove le proprie energie. Pertanto, il nuovo ravvedimento rinforzato viene liberalizzato, ossia non opereranno le vecchie cause ostative (come ad esempio il processo verbale di constatazione) e l'unico limite sarà rappresentato dalla notifica di un atto sostanziale – ved. l'avviso di accertamento – ovvero propedeutico – ved. l'avviso bonario. Su tali atti sostanziali opereranno le altre definizioni deflative sistemiche dell'accertamento con adesione e della definizione bonaria degli avvisi.

Ancora su quest'analisi comparativa con istituti

omologhi di definizione, “disponibilità” volontaria delle dichiarazioni fiscali nella specie la *voluntary disclosure*, si osserva che una prima differenza strutturale va ricercata nel perimetro dei descritti istituti. Difatti, la *voluntary* è universale, “copre”, bonifica tutte le evasioni, imponibili ovunque patrimonializzati – la norma positiva non sembra tollerare *disclosure* parziali – mentre il ravvedimento rinforzato non ha questa omnicomprensività potendo limitarsi solo ad alcuni degli imponibili originariamente omessi. Questo effetto di parzialità e selettività del ravvedimento lungo riviene dalla sua natura di unilaterale e volontaria emendabilità della dichiarazione fiscale, la quale potrà essere integrata anche in solo alcune delle sue plurime irregolarità – non si decade dai benefici del ravvedimento. La *voluntary*, pur restando una scelta unilaterale volontaria del contribuente, rientra nella nuova fiscalità partecipata, *de facto* articolandosi in un contraddittorio con l’Amministrazione finanziaria al fine di bonificare tutta l’evasione esterovestita (non solo, ved. la *voluntary* duale ovvero nazionale). Quest’ultima dovrà liquidare gli oneri fiscali dell’autoaccertamento, ossia notificare attraverso un invito i costi fiscali dell’emersione. Per tale via si svincolano i patrimoni esteri che potranno nuovamente rientrare.

Il ravvedimento ultratardivo potrà essere utilizzato per sanare la constatazione di violazioni da *transfer pricing*, quando la documentazione esibita (ved. *country file*), al fine di accedere al regime premiale (*penalty protection*), non è ritenuta dall’Amministrazione finanziaria sufficiente ed accurata. Il contribuente potrà regolarizzare la violazione *de qua* pagando la sanzione ridotta di 1/7, se la verifica avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione dell’anno successivo a quello della violazione, o a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione avviene successivamente

con l’effetto che le sanzioni sul riassorbimento di queste violazioni plurime sarebbero rispettivamente pari a circa il 29% e 33%.

Sul versante extrafiscale ovvero sul penale tributario permangono le maggiori differenze strutturali, *retro* anticipate, fra gli istituti del ravvedimento volontario e della *voluntary*: quest’ultima presenta un vantaggio competitivo non secondario ovvero l’estinzione universale del penale dichiarativo, con l’effetto distensivo che l’evasione da dichiarazione si estingue *ex se*, non rilevando le condotte prodromiche, preparatorie a regime escluse dalla scelta sistemica compiuta con il D.Lgs. n. 74/2000 e anche quelle postume sulla fraudolenta che inspiegabilmente permane in *voluntary* (assiste non di rado l’evasione esterovestita). Invece, nei ravvedimenti volontari è stato detto che operano solo “riduzioni” sull’evasione bonificata, negando il legislatore rilevanza penale autonoma alla dichiarazione integrativa che non avrà riflessi sulla condotta avente ad oggetto la presentazione della dichiarazione originaria (permane il suo disvalore penale). Scelta asistemica, peraltro obliterata a più riprese dalla Corte di Cassazione, viene fatta discendere dalla natura istantanea dei reati fiscali dichiarativi, con l’effetto deteriore che la II dichiarazione viene vista come un *post factum* irrilevante sul piano del perfezionamento del reato consumatosi con la presentazione della dichiarazione precedente “integrata”. Tutto ciò apre la strada alla doppia incriminazione del contribuente ravvedutosi, alludo al viziato concorso del profilo sanzionatorio amministrativo (sia pure mitigato) ed extrafiscale su quella dichiarazione ultratardiva, *de facto* un’autodenuncia dello stesso su questo profilo penale. Un’opzione sistemica, offerta dal diritto positivo, difficilmente superabile, che svaluterà la scelta dell’alternativo ravvedimento in favore della *voluntary* che ne esce rafforzata.

Avv. Fabio Ciani
Università Roma Tre