

Edizione di martedì 5 maggio 2015

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Prelievi in chiaroscuro nella voluntary](#)

di **Nicola Fasano**

DICHIARAZIONI

[L'RO dell'Unico SC 2015: la maggiorazione Ires per i soggetti di comodo](#)

di **Federica Furlani**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Il mandato a gestire i beni immobili tra semplificazione e disclosure](#)

di **Ennio Vial**

ACCERTAMENTO

[Non è abuso del diritto realizzare iniziative economiche in aree incentivate](#)

di **Luca Dal Prato**

IMPOSTE INDIRETTE

[Le sanzioni per la tardiva registrazione degli atti e delle denunce](#)

di **Enrico Ferra**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Prelievi in chiaroscuro nella voluntary

di **Nicola Fasano**

Come era facilmente prevedibile la stagione della voluntary si sta inevitabilmente sovrapponendo con quella, “più classica” dichiarativa, facendo aumentare la pressione sugli studi professionali chiamati a gestire e coordinare le due procedure.

È evidente, infatti, che, ad oggi, se da un lato la sanatoria della **collaborazione volontaria** riguarda i periodi di imposta ancora accertabili fino al 2013, dall'altro **impatta direttamente su Unico 2015** relativo al periodo di imposta 2014 nel quale **l'RW per le attività e gli investimenti esteri** dovrà essere regolarmente compilato, così come gli eventuali quadri reddituali connessi.

Tuttavia, posto che, nella maggior parte dei casi, si sta attendendo che vengano dipanate alcune questioni cruciali (*in primis* quella sul raddoppio penale dei termini di accertamento che dovrebbe venire escluso per gli anni oramai decaduti grazie alla imminente attuazione della legge delega) ed elaborando la voluminosa documentazione bancaria riguardante gli immancabili conti correnti e relativi *dossier*, non si deve essere certo dei chiromanti per concludere che **il pagamento delle imposte fra giugno e luglio, nonché la presentazione della dichiarazione 2015 a settembre, nella maggior parte dei casi, in via prudenziale non potrà tenere conto degli assets esteri, ma dovrà essere successivamente sanata con apposito ravvedimento**. Ciò quanto meno se si intende aspettare che, una volta presentata l'istanza e la relativa documentazione per la voluntary, l'Ufficio notifichi gli inviti al contraddittorio e l'atto di contestazione da cui non emergano differenti ricostruzioni rispetto a quelle preventivate che potrebbero impattare direttamente sulla compilazione dell'Unico 2015.

Una questione delicata su cui sarebbe opportuno che l'Amministrazione finanziaria si pronunciasse in modo chiaro nella prossima preannunciata Circolare, è quella relativa ai prelevamenti non affrontata nella Circolare n. 10/E/2015.

Allo stato attuale l'approccio che sembra doversi seguire è quello che **i prelievi**, a differenza degli apporti non giustificati, **non determinino un maggior reddito imponibile**, quanto meno se il contribuente è una **persona fisica non imprenditore**, ma resterebbe la **necessità di motivare e giustificare** il prelievo, specificando, fra l'altro, l'utilizzo delle somme, soprattutto se utilizzate per pagamenti in nero in favore di terzi, con un conseguente inevitabile effetto-delazione nei confronti del percettore (si pensi per esempio al caso in cui le somme prelevate siano state impiegate per ristrutturare un immobile).

Il problema, evidentemente, si pone soprattutto con riguardo agli importi prelevati più significativi, poiché quelli più modesti (e con scadenze non frequentissime) dovrebbero essere

facilmente giustificabili con le ordinarie esigenze familiari.

Il punto fondamentale è quello di **capire le conseguenze della mancata o “fumosa” giustificazione dei prelievi rilevanti**, posto che, in molti casi, si tratta di somme prelevate negli anni più recenti, compreso il 2014 (almeno fino a quando le banche estere lo hanno consentito), per la “psicosi” derivante dall’insistenza delle voci sull’imminente scambio di informazioni, poi puntualmente attutito con Stati come Montecarlo o Svizzera in forza dei noti accordi intervenuti. Tali somme, fra l’altro, potrebbero essere state trasferite, per esempio, in cassette di sicurezza italiane e non necessariamente spese, fermo restando che, in tali casi, non si è nelle condizioni di dimostrare analiticamente che i soldi presenti nella cassetta di sicurezza italiana sono proprio quelli prelevati. Da questo punto di vista, peraltro, **le dichiarazioni rese dal contribuente nella procedura di collaborazione volontaria in ordine all’utilizzo delle somme prelevate dovrebbe far fede fino a prova contraria** a carico dell’Amministrazione finanziaria, anche in considerazione dello specifico reato di dichiarazioni non veritiere di cui si renderebbe responsabile il contribuente che non dichiara il vero (cosa sempre assolutamente sconsigliabile).

D’altro canto, non trattandosi di **procedura** induttiva, ma, al contrario, **analitica** non si vede sulla base di quale disposizione (sia quelle della voluntary che quelle extra-voluntary come l’art. 32, D.P.R. n. 600/73 in tema di indagini finanziarie, tipicamente presuntiva) si possa arrivare a conclusioni diverse da quelle sopra formulate.

È bene tuttavia, data la frequenza con la quale si riscontrano situazioni di questo tipo, che l’Amministrazione finanziaria intervenga in modo chiaro sul punto anche per evitare applicazioni difformi fra i vari Uffici.

DICHIARAZIONI

L'RQ dell'Unico SC 2015: la maggiorazione Ires per i soggetti di comodo

di **Federica Furlani**

L'art. 2, comma 36-quinquies, D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 148/2011, ha previsto una **maggiorazione di 10,5 punti percentuali** all'aliquota dell'IRES di cui all'art. 75 del TUIR.

La maggiorazione è dovuta dai soggetti:

- indicati nell'articolo 30, comma 1, L. 724/1994, ovvero dalle **società di comodo** che dichiarano ricavi minimi presunti maggiori di quelli effettivi;
- che, pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art. 30, comma 1, L. 724/1994 hanno presentato **dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi** (c.d. soggetti in perdita sistemica);
- che, nell'arco temporale di cui al punto precedente, siano **per quattro periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare minimo** determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata L. 724/1994;
- che, pur non ricorrendo i presupposti di cui ai punti precedenti, **devono dichiarare una quota di reddito imputato per trasparenza** ai sensi dell'articolo 5 del TUIR dai soggetti indicati dall'articolo 30, comma 1, della citata L. 724/1994; su detta quota di reddito, infatti, trova comunque applicazione la maggiorazione.

È importante precisare che i soggetti non operativi che hanno esercitato l'opzione per la **tassazione di gruppo** di cui all'articolo 117 TUIR o quella per la **trasparenza fiscale** ex articoli 115 o 116 TUIR, devono **assoggettare autonomamente il proprio reddito imponibile** alla maggiorazione prevista dal comma 36-quinquies e quindi provvedere al relativo versamento.

Questo meccanismo trova applicazione anche con riguardo alla quota di reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 Tuir, da un soggetto non operativo, qualora il soggetto dichiarante abbia esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 117 Tuir.

La maggiorazione IRES va applicata sul reddito del periodo di imposta nel quale il soggetto risulta di comodo, che viene determinato quale **maggiore importo tra:**

- **reddito minimo presunto** secondo le disposizioni delle società di comodo, calcolato nel **quadro RS**;

- **reddito d'impresa dichiarato nel quadro RF**, nel caso in cui sia superiore al reddito minimo presunto.

La Circolare 3/E/13 ha infatti precisato che, qualora la società di comodo abbia un reddito analiticamente determinato nel quadro RF superiore al reddito minimo presunto, risultante dal quadro RS, la maggiorazione è dovuta anche su tale maggior reddito.

Nel caso vi siano delle **perdite fiscali pregresse** e il reddito assoggettato a maggiorazione sia superiore a quello minimo è possibile un loro utilizzo, tenendo conto che:

- la **compensazione può essere effettuata soltanto fino al livello del reddito minimo presunto**;
- nel **limite dell'80% del reddito imponibile** (100% per le perdite ad utilizzo pieno).

Inoltre nel caso di **deduzione ACE**, il reddito da assoggettare a maggiorazione IRES è ridotto anche della stessa senza in questo caso la necessità di "rispettare" il reddito minimo.

Una fattispecie particolare è costituita dalla **società di capitali che partecipa in una società di persone che risulta di comodo**. In questo caso bisogna distinguere:

- se anche la società di capitali socia è di comodo nell'anno di attribuzione del reddito da parte della società di persone di comodo, la maggiorazione si applica sul reddito imponibile complessivo, comprensivo anche della quota imputata per trasparenza da parte della società di persone;
- se non è di comodo, la maggiorazione opera solo con riferimento al reddito imputato per trasparenza da parte della società di persone.

La maggiorazione IRES è liquidata in un **apposito prospetto** contenuto nella **sezione XVIII del quadro RQ** del modello Unico SC 2015 (righe da RQ62 a RQ66), che contiene informazioni analoghe a quelle presenti nel quadro RN nel quale è liquidata l'IRES ordinaria.

SEZIONE XVIII Maggiorazione IRES per i soggetti di comodo (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148)		Perdite pregresse								
		Reddito	In misura limitata		In misura piena	Start-up	ACE			
	1		2		3		4		5	
		,00		,00		,00		,00		,00
		Imponibile		Imposta		Start-up		Erogazioni liberali in favore di partiti politici		Detrazioni
RQ62	6	,00	7	,00	8	,00	9	,00	10	,00
	11	,00	12	,00	13	,00	14	,00	15	,00
		Imposta sospesa		Imposta netta		Crediti d'imposta e ritenute		Crediti d'imposta concessi alle imprese		Eccedenza precedente dichiarazione
	16	,00	17	,00	18	,00	19	,00	20	,00
		Eccedenza compensata nel mod. F24		Aconti		Imposta rateizzata		Imposta a debito		Imposta a credito
RQ63	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00
		Interessi passivi		Interessi passivi precedente periodo d'imposta		Interessi attivi		Interessi passivi direttamente deducibili		Eccedenza interessi passivi
RQ64										
		Risultato operativo lordo								
RQ65										
		Eccedenza di ROL riportabile								
RQ66										
		Interessi passivi non deducibili riportabili								

Essa deve essere versata a titolo di saldo e di acconto con le **stesse scadenze previste per l'IRES**, e con le medesime regole per quanto concerne compensazione dell'eventuale credito o riporto dello stesso al periodo successivo, con i seguenti codici tributo:

- 2018: Maggiorazione IRES – acconto prima rata
- 2019: Maggiorazione IRES – acconto seconda rata o in unica soluzione
- 2020: Maggiorazione IRES – saldo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il mandato a gestire i beni immobili tra semplificazione e disclosure

di **Ennio Vial**

Una soluzione per **evitare** la compilazione del **quadro RW** in relazione ad immobili detenuti all'estero è rappresentata dall'accensione di un **contratto di mandato a gestire** con una fiduciaria.

Già con la **C.M. n. 43/E/2009**, in materia di scudo fiscale, l'Agenzia ha chiarito che sono **rimpatriabili** anche quelle **attività patrimoniali** che, per loro natura, sono idonee a formare oggetto di un rapporto di custodia, deposito, amministrazione o gestione con gli intermediari abilitati. Viene precisato che non è sufficiente un contratto di deposito a custodia di beni infungibili, assoggettato alla stessa disciplina civilistica della custodia in cassette di sicurezza di cui agli articoli 1839 e successivi del codice civile, in quanto non soddisfa l'esigenza di rendere possibile all'intermediario l'effettuazione degli adempimenti fiscali finalizzati al controllo delle operazioni che si realizzano successivamente al rimpatrio.

Diversamente, potrebbe risultare utile il contratto di **amministrazione di beni per conto terzi** stipulato con società fiduciarie residenti, riconducibile allo schema del mandato fiduciario. La Circolare, tuttavia, non era stata sufficientemente chiara nel definire il rapporto di amministrazione o gestione con gli intermediari abilitati, ragione per cui gli operatori preferivano optare per il conferimento delle attività in una società costituita nello stesso Paese ed effettuare il conseguente rimpatrio delle partecipazioni.

Con **Circolare 5 febbraio 2010, n. 12, Assofiduciaria** ha chiarito come si effettua il mandato a gestire ed ha anche predisposto uno **schema contrattuale**, in accordo con l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, che le società fiduciarie potranno proporre ai clienti in occasione delle operazioni di rimpatrio.

Il mandato a gestire non prevede che la società si intesti il bene. Il mandato, infatti, consiste nell'esercizio dei diritti connessi ad un rapporto giuridicamente rilevante depositato presso la società fiduciaria da cui sorgono a carico della società fiduciaria obblighi concernenti il compimento degli atti giuridici previsti per l'esecuzione del mandato stesso, ma correlativamente in capo al cliente obblighi, impegni e garanzie necessari per consentire alla società fiduciaria il corretto adempimento dell'incarico ricevuto.

Il mandato non comporta dunque obblighi di amministrazione discrezionale da parte della società fiduciaria che eseguirà esclusivamente le indicazioni del cliente.

La cessazione del contratto, comporta di conseguenza l'obbligo per il contribuente di indicare nel quadro RW l'immobile per gli esercizi fiscali successivi.

Il mandato a gestire è un veicolo utile anche per la **voluntary disclosure**. La C.M. 10/E/2015 ha infatti chiarito che ai fini della verifica delle condizioni per fruire della **riduzione delle sanzioni** in misura pari alla metà del minimo edittale, ai sensi dell'articolo 5-quinquies, comma 4, si considerano trasferite in Italia anche le attività per le quali, in alternativa al rimpatrio fisico, sia intervenuto o interverrà, entro termini che consentano di tener conto di detti effetti sulla riduzione delle sanzioni nei corrispondenti atti dell'Ufficio, l'affidamento delle attività finanziarie e patrimoniali in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti, sempre che i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività vengano assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

In sostanza, il mandato a gestire permette di considerare rimpatriate le attività estere e di beneficiare quindi della **riduzione delle sanzioni** in materia di **quadro RW** nella misura del 50% in luogo del 25%.

Infine, si ribadisce come il mandato a gestire eviti la compilazione del quadro RW; tuttavia, a partire dal 2013, **l'esonero** parte **dal momento in cui il mandato viene assunto dalla fiduciaria**. Infatti, il quadro RW non prende più come riferimento gli investimenti a fine anno, imponendo invece un monitoraggio quotidiano.

ACCERTAMENTO

Non è abuso del diritto realizzare iniziative economiche in aree incentivate

di Luca Dal Prato

La Corte di **Cassazione**, con sentenza n. **5378** del **18 marzo 2015**, ha stabilito che **non** si ravvisa **abuso del diritto** nel caso in cui un gruppo aziendale decida di **realizzare iniziative** produttive in **aree incentivate**, in quanto i benefici fiscali costituiscono la **contropartita** incentivante dell'**investimento**. Secondo la Corte è infatti lo stesso **legislatore** ad incentivare gli investimenti in determinate aree, tramite la concessione di **misure agevolative** in materia **fiscale**, che costituiscono una **leva**, anch'essa lecita, dell'iniziativa economica. Per questo motivo è **ammesso** il conseguimento del relativo **risparmio fiscale** mediante la costituzione di un insediamento produttivo nelle zone agevolate e la commercializzazione del prodotto ivi realizzato.

La vicenda trae spunto dalla sentenza della **CTR** che condivideva il disconoscimento di costi effettuato dall'amministrazione finanziaria sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti, con riguardo anche all'**identità** della struttura della **compagine** societaria della **società** sottoposta ad **accertamento** e della **società** fornitrice, **localizzata** in un'area in cui godeva di particolari **benefici fiscali**. Secondo la CTR, per escludere il carattere abusivo delle operazioni, la società accertata avrebbe dovuto **dimostrare** l'esistenza di un **vantaggio** economico **diretto**, afferente alla stessa struttura dei rapporti tra le parti.

La **Corte** si è invece espressa sostenendo come l'identità di compagine sociale, i rapporti di partecipazione e controllo societario ed in generale il fenomeno del c.d. "**gruppo di imprese**" sono **riconducibili** al **frazionamento** del **rischio** e all'esigenza di creare economie di scala, costituendo **strumenti leciti** e diffusi nella realtà economica, che **non** implicano un **aggravio** degli ordinari principi in materia di ripartizione dell'**onere** della **prova**. Secondo i supremi giudici, il contribuente avrebbe potuto conseguire un **ingiustificato risparmio** di imposta, e conseguente abuso del diritto, **unicamente** in caso di corresponsione di un **prezzo** di acquisto **ingiustificatamente superiore** a quello di mercato, **elemento non provato** nel caso di specie.

Secondo gli Ermellini, la definizione di **abuso del diritto** è riscontrabile laddove il contribuente ponga in essere un'operazione che ha il fine di ottenere **indebiti vantaggi** fiscali attraverso l'**utilizzo distorto** (seppur non contrastante con alcuna specifica disposizione) di **strumenti giuridici** idonei e in difetto di ragioni economiche apprezzabili che giustifichino l'operazione (alcuni riferimenti in materia sono la Sentenza C-255/02, causa **Halifax** e a. c. / Commissione of **Customs Excise**; **Cass. n. 6800/2009** e **Cass. Ss. Uu. 30055, 30056 e 30057** del 2008, nonché **21692** e **21693** del 2010). In conclusione, in **assenza** di un utilizzo distorto dello

strumento scaturente dall'esecuzione di operazioni **antieconomiche** tra **controllante** e **controllata**, non appare ravvisata la fattispecie dell'**abuso** del diritto.

La Sentenza in rassegna appare sostanzialmente **in linea** con il **nuovo schema** di decreto legislativo sulla **certezza del diritto**, in cui viene stabilito che l'**Agenzia delle Entrate** ha l'**onere** di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, premurandosi di richiedere specifici **chiarimenti prima** di emettere l'atto impositivo, pena l'invalidità dello stesso; inoltre, viene espressamente previsto che l'abuso del diritto non può essere rilevato d'ufficio dal giudice nel contenzioso tributario. Il **contribuente**, una volta ricevuto l'atto impositivo, sulla scorta del nuovo decreto dovrà quindi **dimostrare** l'esistenza di eventuali **ragioni extrafiscali** non marginali che hanno determinato la scelta di compiere determinate operazioni, tenendo però in considerazione che l'**onere** della **prova** spetta in relazione a **fatti** (articolo 2697 codice civile) **mentre l'abuso del diritto**, generalmente, corrisponde a **valutazioni**, dovendo stabilire se le operazioni compiute hanno generato un vantaggio fiscale illegittimo.

Più che un onere di **prova**, vi sarebbe in conclusione un **onere** di **allegazione** dei **fatti** posti a fondamento delle diverse tesi (quelle dell'ufficio dell'Amministrazione finanziaria e quelle del contribuente).

IMPOSTE INDIRETTE

Le sanzioni per la tardiva registrazione degli atti e delle denunce

di **Enrico Ferra**

In materia di imposta di registro, continuano ad emergere incertezze interpretative (e difficoltà operative) in ordine all'applicazione delle sanzioni per la tardiva presentazione della richiesta di registrazione degli atti o delle denunce di eventi successivi alla registrazione comportanti un'ulteriore liquidazione dell'imposta.

Le incertezze emergono in quanto, in seguito alla entrata in vigore della disciplina generale delle sanzioni amministrative tributarie, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale (L. n.662/96), l'art.69 del d.P.R. n.131/86 **non contempla più l'ipotesi di tardiva richiesta di registrazione o della tardiva presentazione delle denunce**; ciò ha indotto sia la dottrina che la prassi ad assimilare, sotto il profilo sanzionatorio, le ipotesi di tardività all'omessa registrazione.

Da un punto di vista operativo, si verificano molto spesso delle "ostruzioni" da parte degli uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate nella fase di registrazione degli atti presentati tardivamente o, in alcuni casi, le somme dovute vengono recuperate mediante successivi avvisi di liquidazione delle sanzioni sull'imposta principale per "omessa" registrazione ai sensi del citato art.69.

Un attento esame dell'evoluzione normativa potrebbe aiutare a comprendere la portata delle norme sanzionatorie al fine di capire se la mancata previsione della tardività nella rubrica e nel corpo dell'art.69 possa essere intesa come un'ipotesi non sanzionabile o se, al contrario, la registrazione tardiva degli atti e delle denunce configuri un'ipotesi di omissione (sanzionabile).

Si ricorda che l'art.69, **prima delle modifiche** apportate dal D.Lgs. n.473/97, era rubricato "*Omissione o **tardività** della richiesta di registrazione o della presentazione della denuncia*" e prevedeva al primo comma la pena pecuniaria da una a tre volte l'imposta per l'omissione della richiesta di registrazione degli atti e la mancata presentazione delle denunce; il secondo comma, invece, contemplava un'ipotesi di **riduzione della sanzione ad un quarto in caso di ritardo non superiore a trenta giorni**.

Per effetto delle modifiche apportate, l'attuale versione dell'art.69:

- non prevede più **in rubrica** l'ipotesi di tardività, ma **unicamente l'omissione**;
- **non contempla più la riduzione della sanzione** ad un quarto **in caso di ritardo** non superiore a trenta giorni, essendo stato abrogato il secondo comma dell'articolo.

Inoltre, l'**omissione della richiesta di registrazione** non è più punita con la pena pecuniaria da una a tre volte l'imposta, ma con la **sanzione amministrativa dal 120% al 240%** dell'imposta dovuta.

L'assenza di riferimenti, nelle disposizioni tributarie, all'ipotesi di tardività della richiesta di registrazione è stata confermata anche dall'**Agenzia delle entrate** nella **circolare n.180/E/98**, ove si chiarisce che ***"in ordine a tali tributi non esiste alcuna disposizione che equipari all'omissione la presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a trenta giorni"***.

Tuttavia, nella successiva **circolare n.192/E/98**, l'Agenzia giunge ad assimilare la tardività all'omissione sulla base dei seguenti presupposti:

1. il "nuovo" art.13 del D.Lgs. n.472/97 ***"ha esteso a tutti i tributi, compreso quello di registro, l'operatività del ravvedimento"***;
2. l'espressione ***"dichiarazione"*** usata dal legislatore nella lett.c) del citato art.13 andrebbe intesa in senso lato ***"e, quindi, comprensiva anche della nozione di atto o denuncia"***.

In buona sostanza, per l'Agenzia delle entrate, l'adempimento tardivo sarebbe **sanzionabile solo perché esiste**, nell'ordinamento tributario, una norma che consente la **regolarizzazione** delle tardività in materia di "dichiarazioni" e, in virtù dell'**assimilazione** della **richiesta di registrazione** alla **dichiarazione**, la norma si applicherebbe di conseguenza anche all'imposta di registro.

Al riguardo, si osserva che, ai fini della sanzionabilità del comportamento del contribuente, a nulla dovrebbe rilevare l'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso al comparto dell'imposta di registro. In altri termini, la possibilità di regolarizzare una violazione dovrebbe entrare in gioco solo una volta individuata la specifica fattispecie sanzionabile e non si può in alcun modo "presumere" la sanzionabilità di un inadempimento o di un adempimento tardivo dall'operatività, in astratto, di un istituto che consente di porvi rimedio in maniera spontanea.

Inoltre, non è condivisibile l'interpretazione estensiva attribuita al termine **"dichiarazione"**, che invece appare più adatto al caso dei **tributi "periodici"**, rispetto ai quali, come ricorda la stessa Agenzia nel citato documento di prassi, ***"inerisce un obbligo di dichiarazione che si rinnova appunto periodicamente"***.

Allo stato attuale, quindi, per la tardività della richiesta di registrazione degli atti e delle denunce non è prevista alcuna sanzione specifica. D'altro canto, a ben vedere, anche la vecchia ipotesi di tardività contenuta nella precedente versione dell'art.69 TUR altro non era che una particolare forma di regolarizzazione spontanea, ora soppressa per effetto dell'introduzione del ravvedimento "generale".