



Sommario

1

20 Settembre 2018

La Circolare
di Settimana Fiscale

n. 12/2018

Modelli Redditi 2018
Saldo 2017 e primo
acconto 2018

n. 13/2018

Imu e Tasi 2018
Versamento
dell'acconto n.

14/2018

Modello 770/2018
Novità

**Q RAVVEDIMENTO
DICHIARATIVO**

» PAG. 3

**1. Ravvedimento
operoso: generalità**

PAG. 3

**2. Diverse
tipologie di
ravvedimento**

PAG. 4

**3. Ravvedimento in caso
di omessi o tardivi
versamenti**

PAG. 4

**4. Ravvedimento in
caso di violazioni che
influiscono anche
sull'imposta**

PAG. 5

**5. Ravvedimento in
caso di
dichiarazione
tardiva**

PAG. 5

**6. Adempimenti da
effettuare in caso di
ravvedimento operoso**

PAG. 6

**7. Effetti penali del
ravvedimento**

PAG. 7

**8. Disconoscimento del
ravvedimento in caso di
condotte fraudolente**

PAG. 7

di Rosanna Acierno

Direttore Responsabile Ennio Bulgarelli
Responsabile di redazione Irene Chiappalone
Coordinamento editoriale Sandra Ravaglioli
Redazione Donatella Anesi, Roberta Coser

Sede Via dei Solteri, n. 38,
38121 Trento - tel. 0464 443258 -
fax
0230222290

Periodico settimanale registrato presso il Tribunale di Milano n. 578 del 18.12.2009

Sede legale e Direzione Via Monte Rosa 91, 20149 Milano
Questo numero della Circolare di Settimana fiscale è stato chiuso in redazione il 18 settembre 2018
www.sfdigital.ilsole24ore.com
Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa
Presidente Edoardo Garrone
Vice Presidente Carlo Robiglio
Amministratore Delegato Giuseppe Carbone

Abbonamenti 2018 Annuo (carta + digitale + Quotidiano del Fisco) € 320,00, (carta + digitale) € 285,00, (solo digitale) € 229,00, copia € 10,00 www.shopping24.it
Sezione periodici.

Servizio Clienti Periodici via Tiburtina Valeria, km 68,700 67061 Carsoli (AQ) Tel. 0230.300.600 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400 e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com
Eventuali fascicoli non pervenuti dovranno essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Gli arretrati verranno inviati esclusivamente in formato pdf.

Pubblicità Il Sole 24 ORE S.p.A. System Direzione e amministrazione: Via Monte Rosa, 91 20149 Milano. Tel. 02.3022.1 - Fax 02.3022.3214 e-mail: segreteria@ilsole24ore.com

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.

Ravvedimento dichiarativo

1. Ravvedimento operoso: generalità

Il ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472

consente al contribuente (o al co-obbligato) di **sanare violazioni** commesse nell'applicazione della **legge fiscale**.

Se il tributo è amministrato dall'**Agenzia delle Entrate**, come, ad esempio, nel caso di imposte sui redditi, Irap, Iva, Ivie/Ivafe, ai sensi dell'art. 13, co. 1-bis, D.Lgs. 472/1997, il ravvedimento può avvenire **senza limiti temporali**, essendo **inibito** soltanto dalla **notifica** dell'**avviso bonario** emesso a seguito di **liquidazione automatica** o di **controllo formale** della dichiarazione o di un **altro atto impositivo**, quale l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, l'atto di recupero del credito d'imposta, l'atto di contestazione della sanzione o la cartella esattoriale.

Inoltre, il D.L. 22.10.2016, n. 193, conv. con modif. dalla L. 1.12.2016, n. 225, ha esteso alle **accise** e ai **tributi doganali**, in gran parte, la disciplina relativa al ravvedimento per

L'art. 13, D.Lgs. 472/1997 disciplina l'istituto del **ravvedimento operoso**, che consente al soggetto (e agli obbligati solidali) che commette **irregolarità** nell'applicazione delle disposizioni tributarie, di **rimediarvi spontaneamente**, beneficiando della **riduzione delle sanzioni amministrative** che decrescono con l'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata.

Affinché il ravvedimento operoso espliciti gli effetti di **regolarizzazione** della violazione, il soggetto deve, a seconda delle ipotesi: 1) effettuare il **versamento** delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni previste per la specifica violazione nonché dei relativi interessi legali; 2) **presentare la dichiarazione omessa** o inviare un'eventuale **dichiarazione sostitutiva** di quella presentata.

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, nonché per i tributi doganali e per le accise, il ravvedimento **non è inibito dal controllo fiscale**, ma solo dalla **notifica dell'atto impositivo** oppure

i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, rendendolo **possibile** fino alla **notifica** dell'**avviso di accertamento** o di **pagamento**.

Pertanto, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise, il ravvedimento operoso è **possibile anche se è iniziato il controllo fiscale**.

Invece, per i tributi amministrati da **enti impositori diversi** dall'Agenzia delle Entrate, quali ad esempio i Comuni e le Camere di Commercio, il ravvedimento è **inibito dal controllo fiscale** e, quindi, dal punto di vista temporale, può avvenire sino al termi-

ne indicato dalla lett. b) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, ossia «entro il termine per la **presentazione** della **di- chiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata **commessa** la violazione ovvero, quando non è prevista **dichiarazione periodica**, **entro un anno** dall'omissione o dall'errore».

Ai fini del ravvedimento, è necessario, entro i termini di legge, **rimuovere** la **violazione** mediante la **presentazione** o la **ri-presentazione** della **dichiara- zione** (cd. «integrativa») oppure della **comunicazio- ne**, oppure, in caso di violazione relativa soltanto al pagamento, attraverso il **versamento** del tributo, oltre che delle sanzioni ridotte e degli interessi legali.

Tuttavia, occorre tener presente che se il contri- buente presenta una **dichiarazione integrativa** in occasione del ravvedimento, i termini di **decadenza** per i **controlli**, limitatamente ai soli elementi oggetto di emenda, decorrono con riferimento non alla di- chiarazione originaria ma all'**integrativa** medesima,

così come stabilito dall'art. 1, co. 640, L. 190/2014.

Inoltre, salvo diversa indicazione appositamente prevista, è possibile ravvedere **ogni tipo di violazione**, con l'**eccezione** di quelle connotate da **intento fraudolento**, così come più volte chiarito dall'Amministrazione finanziaria, anche se la predetta tesi **non** è stata **accolta** dalla Corte di Cassazione (da ultimo, Corte Cassazione, Sezione Penale, Sentenza n. 5448 del 6.2.2018).

2. Diverse tipologie di ravvedimento

L'art. 13, D.Lgs. 472/1997 prevede **tre forme di ravvedimento**:

- > una prima, concernente le **violazioni sul ritardato o sull'omesso versamento dei tributi**, con riduzione della sanzione amministrativa minima applicabile da 1/10 a 1/5, a seconda di quando avviene il ravvedimento;
- > una seconda, concernente la **generalità delle violazioni** che comportano **l'infedeltà della dichiarazione** e che influiscono anche sull'**imposta**, con riduzione della sanzione amministrativa minima applicabile da 1/9 a 1/5, a seconda di quando avviene il ravvedimento;
- > una terza, concernente le violazioni di **dichiarazione tardiva**, con riduzione della sanzione a 1/10 del minimo, possibile solo se il ravvedimento avviene **entro 90 giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione.

Va in ogni caso precisato che con il ravvedimento è possibile sanare **solo** violazioni **tributarie**, e non di altra natura, ancorché siano **connesse** a queste ultime, come ad esempio i tardivi versamenti di contributi previdenziali.

3. Ravvedimento in caso di omessi o tardivi versamenti

In caso di **omessi o tardivi versamenti** delle **imposte**, come noto l'art. 13, D.Lgs. 471/1997 prevede una **sanzione**

pari:

- > al **15%** dell'importo non versato, ridotto a **1/15** per giorno di ritardo se questo **non supera i 14 giorni**;
- > al **15%** dell'importo non versato, se il ritardo è **compreso tra i 15 e i 90 giorni**;
- > al **30%** dell'importo non versato, se il ritardo **supera i 90 giorni**.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 180/1998, ai fini dell'applicazione delle sanzioni il *dies a quo* deve sempre identificarsi con

quello di **scadenza** del **termine** per il pagamento del tributo. Pertanto, ai fini del termine **non ha rilievo** che il contribuente abbia effettuato il pagamento insufficiente in un momento **anteriore** alla scadenza.

Il ravvedimento operoso, nell'ipotesi dei tardivi o carenti versamenti, si esegue, di norma, pagando il **dovuto**, la **sanzione ridotta** e gli **interessi legali**.

In particolare, qualora il pagamento di quanto dovuto venga effettuato entro il termine di **30 giorni** dalla violazione, il contribuente potrà beneficiare della **riduzione** della sanzione ad **1/10** del **minimo**.

In sostanza, se il ritardo **non supera i 14 giorni**, la riduzione al decimo si opera non sul 15%, bensì sul **15% ulteriormente ridotto** di **1/15** per **giorno** di **ritardo** (cd. «ravvedimento sprint»); se invece il ritardo è compreso tra i 15 e i 30 giorni, la riduzione al decimo si opera sul 15%.

Qualora invece il pagamento di quanto dovuto venga effettuato, mediante ravvedimento operoso, entro il termine di **90 giorni** dalla **violazione**, la sanzione minima del **15%** è **ridotta** a **1/9**.

Se poi il ravvedimento avviene **entro un anno** dalla commissione della violazione o entro il termine di **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa si ha la riduzione a **1/8** della sanzione del **30%**.

Qualora invece il pagamento di quanto dovuto per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, per i tributi doganali e per le accise:

- > venga effettuato entro il termine per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'**anno successivo** a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro due anni** dalla **violazione**, la sanzione minima del **30%** è **ridotta** a **1/7**;

> venga effettuato **oltre il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'**anno successivo** a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **oltre due anni** dalla **violazione**, la sanzione minima del **30%** è ridotta a **1/6** del **minimo**;

> venga effettuato **dopo il Pvc**, la sanzione minima del **30%** è **ridotta** a **1/5** del **minimo** (solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate).

4. Ravvedimento in caso di violazioni che influiscono anche sull'imposta

Con riferimento alla seconda forma di ravvedimento volta a sanare gli errori oppure le omissioni dichiarative che influiscono anche sull'imposta, diversi dagli omessi versamenti, si ricorda che il regime sanzionatorio della dichiarazione infedele, sia ai fini delle dirette che ai fini Iva, è stato modificato dal D.Lgs. 158/2015, in vigore dall'1.1.2016, prevedendo l'**abbassamento della sanzione base** per la **dichiarazione infedele**, che ad oggi oscilla **dal 90% al 180%** della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, in luogo di quella precedente oscillante dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito.

In particolare, l'art. 1, co. 2, D.Lgs. 471/1997 prevede la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte:

- > un reddito o valore della produzione imponibile **inferiore** a quello **accertato**;
- > un'imposta **inferiore** a quella **dovuta**;
- > un credito **superiore** a quello **spettante**;
- > **indebite detrazioni d'imposta o deduzioni** dall'imponibile, anche se sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Sussiste inoltre, come nel sistema previgente, l'**aumento del terzo per omessa indicazione dei redditi esteri**, con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

In tal caso, se il ravvedimento interviene:

- > **entro 90 giorni** dalla **presentazione** della dichiarazione o dalla **commissione** della violazione (a seconda del fatto che si tratti o meno di violazioni dichiarative), la riduzione della sanzione è a **1/9** del

minimo;

- > entro il **termine** di **presentazione** della dichiarazione **dell'anno** in cui la violazione è stata **commessa** oppure, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro l'anno dalla **violazione**, la riduzione della sanzione è a **1/8** del **minimo**.

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise, il ravvedimento può avvenire in momenti successivi **fino** a quando è **notificato** l'atto impositivo o l'avviso bonario, e la riduzione della sanzione può essere a 1/7 del minimo o a 1/6 del minimo.

Solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, se c'è il **processo verbale di constatazione** la

riduzione, a prescindere dall'elemento temporale, è a 1/5 del minimo.

Va detto, inoltre, che per l'Amministrazione finanziaria la dichiarazione infedele non assorbe le violazioni relative alla fatturazione e alla registrazione, che pertanto occorre regolarizzare. Di contro, per la dichiarazione dei redditi e Irap, in caso di infedeltà dichiarativa, non sono dovute le sanzioni per omesso versamento delle imposte che avrebbero dovuto essere versate, qualora la dichiarazione fosse stata presentata correttamente.

Da ultimo, si fa rilevare che l'art. 1, co. 640, L. 190/2014 ha stabilito che, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi degli artt. 2, co. 8, D.P.R. 322/1998 e 13, D.Lgs. 472/1997, i termini di decadenza per l'accertamento di cui agli artt. 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972 decorrono, limitatamente ai soli elementi integrati, dalla **presentazione dell'integrativa** medesima.

Così come pure, qualora il ravvedimento avvenga in merito a violazioni rientranti nella **liquidazione automatica** o nel **controllo formale** della dichiarazione, i termini di decadenza di cui all'art. 25, D.P.R. 602/1973, relativi alla cartella di pagamento decorrono, limitatamente ai soli elementi **integrati**, dalla **presentazione dell'integrativa** medesima.

5. Ravvedimento in caso di dichiarazione tardiva

Secondo quanto stabilito dall'art. 13, co. 1, lett. c), D.Lgs. 472/1997 è possibile regolarizzare l'omessa dichiarazione attraverso il pagamento della **sanzione ridotta** ad 1/10 del minimo se la presentazione della stessa avviene con un **ritardo non superiore a 90 giorni**.

In particolare, l'art. 13, co. 1, lett. c), D.Lgs. 472/1997 ammette il ravvedimento operoso per la dichiarazione tardiva, a condizione che

avvenga **entro 90 giorni** dal **termine ultimo** per l'invio della dichiarazione e che sia **versata** la **sanzione** per la dichiarazione omessa ridotta a 1/10 del minimo.

In caso di dichiarazione tardiva, cioè di dichiarazione presentata con un ritardo non superiore ai 90 giorni, si applica la **sanzione fissa**:

- > da 250 euro a 1.000 euro, se si tratta di imposte sui redditi;
- > da 250 euro a 2.000 euro, se si tratta di Iva.

La **tardività** della dichiarazione viene **equiparata** ad una dichiarazione dalla quale **non emergono imposte**.

Oltre a ciò, bisogna regolarizzare gli eventuali **omessi versamenti** delle imposte dovute a saldo della dichiarazione nonché, eventualmente, della prima e della seconda rata di acconto già scaduta delle imposte per l'anno successivo a quello di riferimento della dichiarazione.

Come precisato dal Ministero delle Finanze, tale norma opera per **tutte le dichiarazioni**, e non solo per le dichiarazioni dei redditi e Iva, quindi anche per quelle relative all'imposta di successione e al registro.

Fermo restando lo sbarramento temporale dei 90 giorni dell'art. 13, co. 1, lett. c), D.Lgs. 472/1997, il **ravvedimento** avviene:

- > **presentando** la **dichiarazione omessa**;
- > versando **25 euro** per la tardività;
- > versando le **imposte**, gli **interessi legali** e le **sanzioni ridotte** relative al tardivo versamento del saldo e degli acconti.

Non operano gli artt. 1 e 5, D.Lgs. 471/1997 nella parte in cui prevedono una sanzione minima di 150 euro per la dichiarazione senza imposte presentata entro il termine della successiva, né il dimezzamento della sanzione ai sensi dell'art. 7, co. 4-bis, D.Lgs. 472/1997.

Ai fini dell'omessa dichiarazione, la **base di computo** per la **sanzione** è costituita «dall'ammontare delle **imposte** relative agli imponibili accertati, al **netto** delle **ritenute** alla fonte operate sui redditi accertati e delle **detrazioni spettanti**».

Se il contribuente omette la dichiarazione e, nel ravvedimento, sana solo il mancato versamento delle imposte risultanti dalla medesima, «qualora l'imposta accertata sia stata **completamente versata** dal contribuente» la sanzione per l'omessa dichiarazione dei redditi/Irap è quella da 250 euro a 1.000 euro (o da 250 euro a 2.000 euro per l'Iva), in quanto «per imposta **dovuta** si ritiene che debba intendersi la **differenza** tra l'imposta **accertata** e

quella **versata** a qualsiasi titolo».

Pertanto:

- > se la dichiarazione è **omessa** e le imposte **non sono versate**, la **sanzione** va **dal 120% al 240%** del tributo dovuto;
- > se la dichiarazione è **omessa** ma le imposte sono **versate**, anche a seguito di ravvedimento operoso, la sanzione è **da 250 euro a 1.000 euro** (o **da 250 euro a 2.000 euro** per l'Iva).

In quest'ultima fattispecie, la sanzione sarà da 150 euro a 500 euro per la dichiarazione dei redditi o da 150 euro a 1.000 euro per la dichiarazione Iva se la di-

chiarazione e il pagamento delle imposte avvengono entro il termine per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa al **periodo d'imposta successivo** e in **assenza di controlli tributari** ai sensi degli artt. 1 e 5, D.Lgs. 471/1997.

6. Adempimenti da effettuare in caso di ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso presuppone, oltre al pagamento dell'eventuale imposta, degli eventuali interessi legali e della sanzione ridotta, la **rimozione** dell'errore o dell'omissione attraverso l'effettuazione della **comunicazione** o la presentazione della **dichiarazione** emendata dell'infedeltà o dell'inesattezza.

In particolare, affinché il ravvedimento operoso espliciti gli effetti di **regolarizzazione** della violazione, il contribuente o sostituto d'imposta deve, a seconda delle ipotesi:

- > effettuare il **versamento** delle imposte o ritenute dovute, delle sanzioni previste per la specifica violazione nonché dei relativi interessi legali;
- > **presentare** la **dichiarazione omessa** o inviare una eventuale **dichiarazione sostitutiva** di quella presentata.

In ogni caso, va precisato che ai fini del ravvedimento operoso ciascuna violazione viene considerata **autonomamente**, per cui il contribuente non può tenere in considerazione il cumulo giuridico e la continuazione di cui all'art. 12, D.Lgs. 472/1997, dal momento che, comportando valutazioni discrezionali, devono essere applicati direttamente dall'Ente impositore.

Gli **interessi legali** invece maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni. Ai fini del loro calcolo, occorre riferirsi alla seguente formula:

(tributo dovuto * tasso legale annuo * numero giorni) / 365

In caso di **variazione** del tasso

legale, il calcolo degli interessi deve essere effettuato *pro rata temporis*, sulla base dei tassi in vigore nei **singoli periodi**.

Si ricorda inoltre che ai sensi dell'art. 2, co. 3, D.Lgs. 472/1997, la somma irrogata a titolo di **sanzione non produce interessi**.

La **validità** del ravvedimento operoso è dunque **subordinata al pagamento**:

- > dei **tributi** o delle **ritenute** a suo tempo omessi o versati in modo insufficiente;
- > degli **interessi legali** conseguenti ai versamenti effettuati in ritardo, rispetto alle scadenze di legge;

> delle **sanzioni ridotte** previste per le specifiche violazioni.
I versamenti devono avvenire secondo le modalità proprie del tributo o delle ritenute.

7. Effetti penali del ravvedimento

In alcuni casi, il ravvedimento operoso può valere non solo come circostanza attenuante ma pure come **causa di non punibilità del reato**:

> per il delitto di **dichiarazione infedele** disciplinato dall'art. 4, D.Lgs. 74/2000, se il contribuente, anche tramite ravvedimento operoso, entro il termine di presentazione della dichiarazione per l'anno successivo, ripresenta la dichiarazione correttamente, paga le imposte, le sanzioni ridotte e gli interessi legali e non è iniziato alcun controllo di natura penale o amministrativa, il reato non è punibile ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 74/2000;

> per i delitti di **omesso versamento Iva** (in misura superiore a 250.000 euro), **omesso versamento di ritenute** (in misura superiore a 150.000 euro) e **indebita compensazione** di crediti non spettanti per un ammontare superiore a 50.000 euro ai sensi rispettivamente degli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, co. 1, D.Lgs. 74/2000, se il ravvedimento operoso viene effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i reati non sono punibili.

Relativamente alle altre fattispecie penali, quali la **dichiarazione fraudolenta** ai sensi dell'art. 2, che

ste nell'utilizzo in dichiarazione di fatture o altri documenti falsi, o all'**indebita compensazione** di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro ai sensi dell'art. 10-quater, co. 2, il ravvedimento rappresenta una **circostanza attenuante** se posto in essere prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e consente la **diminuzione della pena** sino alla **metà** ai sensi dell'art. 13-bis, D.Lgs. 74/2000.

8. Disconoscimento del ravvedimento in caso di condotte fraudolente

Come innanzi precisato, il ravvedimento operoso e, più in generale, il pagamento dell'intero debito tributario (inclusi sanzioni e interessi) può rappresentare non solo un'attenuante penale ma anche una **causa di non punibilità del reato**, ai sensi degli artt. 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000.

Tuttavia, nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate e da ultimo anche la Guardia di finanza, continuano a sostenere che il ravvedimento operoso **non è ammesso** nelle ipotesi fraudolente, siccome non si rientra nel concetto di «errore» o di «omissione» da ravvedere.

Pertanto, anche se sul punto la Corte di Cassazione, da ultimo, con la Sentenza n. 5448 del 6.2.2018 ammette il ravvedimento per sanare spontaneamente condotte fraudolente, in tal caso è opportuno essere **prudenti** al fine di non vedersi disconosciuta la regolarizzazione spontanea. •