



GIURISPRUDENZA E DIRITTO

a cura della Fondazione Aiga Tommaso Bucciarelli

L.R. Corrado, F. Del Stabile, A. Mostocotto
M.G. Padula, F. Papapicco, V. Povia
M. Robortaccio, A. Tagliatela

LA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI A MEZZO RUOLO



G. Giappichelli Editore



Prefazione

Sebbene fondata, in primo luogo sul “consenso” e sullo spontaneo adempimento da parte del contribuente, la piena attuazione del rapporto obbligatorio d’imposta non può prescindere da una fase, nella maggior parte dei casi meramente eventuale, in cui l’intervento autoritativo dello Stato sfocia nell’esercizio di poteri coercitivi volti a garantire, attraverso l’esecuzione esattoriale, la corretta realizzazione del prelievo fiscale.

Il procedimento di riscossione a mezzo ruolo si pone, quindi, come funzionale e necessario all’adempimento del dovere di tutti i cittadini di contribuzione alle spese pubbliche di cui all’art. 53 e prima ancora dell’art. 2 della Costituzione e nell’ottica della realizzazione del principio di uguaglianza e parità di trattamento di cui all’art. 3 della medesima Carta costituzionale, attraverso la sottoposizione al giusto prelievo di tutti i soggetti muniti di capacità contributiva.

Se l’intervento pubblico nella riscossione si pone per lo più come meramente eventuale e conseguente ad un’attività di controllo del corretto adempimento degli obblighi di versamento del contribuente, la particolare pervasività dei poteri dell’Ente cui è affidata la riscossione rendono necessaria una puntuale regolamentazione dei limiti e delle forme di tale potere che è idoneo ad incidere fortemente sull’integrità patrimoniale e sulle stesse libertà economiche del contribuente, in modo da garantire il giusto temperamento dell’interesse pubblico al prelievo fiscale con i diritti soggettivi del contribuente.

L’importanza della fase di riscossione a mezzo ruolo e l’esigenza di una complessiva riforma del sistema, è stata di recente sottolineata dalla Corte dei Conti che, con il Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica del 28 maggio 2021, ha diffuso dati del tutto sconcertanti sulla capacità dell’attuale sistema di riscossione di recupero dei crediti affidati agli Enti preposti, con una percentuale pari al solo 13% del complessivo carico, per un totale di circa 930 miliardi di euro di arretrato negli ultimi venti anni.

Sul punto anche la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità costituzionale della misura dell’aggio di riscossione, con la sentenza n. 120 depositata il 10 giugno 2021, ha sollecitato al legislatore un incisivo intervento riformatore in una materia in cui il susseguirsi di interventi normativi che, peraltro, hanno riportato un sistema che nasceva come un affidamento a privati esattori e concessionari del servizio con l’idea di una maggiore efficienza dell’azione di re-

cupero ad un sistema di riscossione diretta da parte dello Stato per il tramite dell' Agenzia delle Entrate-Riscossione, non hanno prodotto il risultato di una maggiore incisività del procedimento ma, anzi, hanno incrementato le possibilità di contestazione dell'azione di recupero con una esponenziale crescita del relativo contenzioso.

Con il presente lavoro si è pertanto ritenuto di offrire, con un approccio sia teorico che pratico, attraverso l'esame della normativa vigente e delle applicazioni giurisprudenziali, una disamina dello stato dell'arte, anche in chiave critica, del procedimento di riscossione a mezzo ruolo che, malgrado la progressiva erosione di spazi di operatività in conseguenza dell'introduzione di forme di anticipazione dei versamenti, ipotesi di compensazione e, da ultimo, della figura dell'accertamento esecutivo, resta un procedimento largamente utilizzato, cui resta sottoposta la gran parte dei contribuenti italiani.

Gli Autori

Capitolo 1

Il fenomeno della riscossione. Dalla dichiarazione al versamento e agli atti impositivi

Francesco Del Stabile

Sommario: Premessa. – 1. Il Fenomeno della Riscossione. Dalla dichiarazione al versamento e agli atti impositivi. – 1.1. Il versamento derivante da dichiarazione. – 1.2. La dichiarazione dei redditi integrativa e il ravvedimento operoso. – 1.3. La liquidazione automatica *ex artt. 36-bis* d.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* d.P.R. n. 633/1972; avviso bonario e *compliance*. Il controllo formale *ex art. 36-ter* d.P.R. n. 600/1973. – 1.3.1. La liquidazione *ex artt. 36-bis* d.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* d.P.R. n. 633/1972. – 1.3.2. Le comunicazioni di irregolarità (l'avviso bonario). – 1.3.3. Lettere di *compliance*/controllo formale *ex art. 36-ter* d.P.R. n. 600/1973. 1.3.4. La *compliance* preaccertativa: le lettere di *compliance* (art. 1, commi 634-636, legge n. 190/2014). – 1.4. Gli atti impositivi: avvisi di accertamento e gli atti di rettifica in genere. – 1.4.1. La definizione degli atti impositivi. – 1.4.1.1. Definizione dell'accertamento con adesione. – 1.4.1.2. La definizione degli atti impositivi; l'acquiescenza. – 1.4.1.3. La definizione agevolata delle sanzioni. – 1.4.1.4. La mediazione tributaria (art. 17-*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). – 1.4.1.5. La conciliazione giudiziale (artt. 48, 48-*bis*, 48-*ter* d.lgs. n. 546/1992).

Premessa

Una delle obiezioni che spesso noi avvocati solleviamo dinnanzi al cliente è “ma questo lo deve vedere il Commercialista”, con una sorta di ritrosia mentale ad affrontare il variegato e quasi “magico” mondo degli obblighi dichiarativi e della riscossione volontaria. È ben vero che spesso il professionista, l'avvocato in particolare, viene chiamato ad intervenire unicamente nella fase patologica del rapporto tributario, tuttavia appare opportuno (se non necessario) comprendere e analizzare, sia pur brevemente, le fasi prodromiche della Riscossione a mezzo ruolo e quindi comprendere le modalità e i tempi con cui il Professionista può (o deve) intervenire al fine di trovare le soluzioni più adatte al caso concreto.

Tale approccio risulta vieppiù necessario a seguito della diversità di approccio del Legislatore in relazione alla natura e funzione della dichiarazione dei redditi; infatti si è via via abbandonato l'orientamento che vedeva la dichiarazione tributa-

ria come un Totem tendenzialmente imm modificabile e si è privilegiato un approccio più pragmatico, introducendo strumenti di ravvedimento spontaneo ovvero deflativi del contenzioso, in un'ottica di rispetto dei principi di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa (art. 97 Cost) nonché di collaborazione e buona fede nei rapporti fra Amministrazione Finanziaria e Contribuente (art. 10 L. 27/07/2000 n. 212 "Statuto del Contribuente").

Pertanto, la conoscenza dei passaggi con i quali si viene a sviluppare il modello attuativo del prelievo tributario risulta viepiù essenziale.

Non può sottacersi la circostanza che il fenomeno riscossivo assuma caratteristiche diverse a seconda del tipo di tributo; l'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria si atteggia diversamente a seconda della natura del tributo stesso. Infatti l'intervento "pubblico" nella fase di riscossione del tributo è tendenzialmente "eventuale" e consegue ad un'attività di controllo del corretto adempimento dell'obbligo dichiarativo e di consequenziale versamento del *quantum* dovuto dal soggetto passivo d'imposta; nelle imposte sui redditi o nell'IVA (ovvero per le imposte di successione, ad esempio) la riscossione avviene mediante "versamento diretto" eseguito dal contribuente mediante autoliquidazione, mentre nel caso delle imposte locali (IMU, TARI/TIA, TASI) o per l'imposta di registro su atti giudiziari la liquidazione del tributo viene eseguita dall'ente impositore che trasmetterà il modello di pagamento (in genere F23/F24 ovvero bollettino) al contribuente per l'adempimento.

Non è questa la sede (né può esserlo) per un'analisi approfondita e onnicomprensiva di tutti i fenomeni riscossivi, per cui ci si concentrerà sulla riscossione delle imposte sui redditi regolamentato dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In questo capitolo, invero, si ripercorreranno velocemente i passaggi che portano dalla presentazione della dichiarazione dei redditi fino all'iscrizione a ruolo, descrivendo i casi che possono verificarsi e i comportamenti che il contribuente (e il professionista) dovranno tenere.

1. Il Fenomeno della Riscossione. Dalla dichiarazione al versamento e agli atti impositivi

1.1. Il versamento derivante da dichiarazione

Il sistema di riscossione delle imposte sui redditi (e dell'imposta sul valore aggiunto) è basato sul principio dell'**autoliquidazione**, che impone al contribuente di effettuare in autonomia sia il calcolo che il versamento delle imposte dovute e di comunicare il tutto al Fisco per mezzo della c.d. dichiarazione di redditi.

Poiché i redditi di un dato anno sono noti solo al termine dello stesso, il versamento delle imposte non potrebbe che avvenire in quello successivo. Conseguentemente i versamenti dovrebbero essere costituiti dall'intero ammontare delle imposte relative al precedente periodo di imposta. Si tratta, in buona sostanza, dei c.d. versamenti a saldo da fare in concomitanza con il correlato obbligo di presentare la

dichiarazione dei redditi. Ma le esigenze di gettito hanno finito con l'imporre un versamento anticipato delle imposte dovute per un dato periodo, con il meccanismo dei versamenti in acconto.

È evidente, però, che poiché i redditi prodotti in un dato periodo sono noti solo al termine dello stesso, per richiedere tali anticipi non si può che ricorrere a delle stime. Così, per limitarne la soggettività e, soprattutto, permettere al Fisco di prevedere con maggiore esattezza l'ammontare del gettito di un determinato anno, sono state previste delle semplificazioni. In particolare, vige la regola generale per cui gli acconti si calcolano in percentuale delle imposte relative al reddito prodotto nel precedente periodo di imposta, si tratta del c.d. metodo storico. Tale meccanismo, in caso di redditi decrescenti, finisce per imporre al contribuente il versamento di maggiori imposte rispetto al dovuto dando luogo alla formazione di crediti da restituire. Per tale ragione, è consentito ricorrere, in alternativa, al c.d. metodo previsionale in cui gli acconti vengono calcolati sul reddito che si prevede di conseguire in un dato periodo di imposta.

Le modalità e i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi è regolamentata dal Decreto Presidente della Repubblica 22/07/1998, n. 322 (rubricato *“Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662”*).

Costituisce principio consolidato, sia in dottrina che in giurisprudenza, quello secondo cui la dichiarazione dei redditi non costituisca atto di natura negoziale ovvero confessoria, bensì una mera dichiarazione di scienza¹ (così Cass., S.U., 25 ottobre 2002, n. 15063: *«la dichiarazione in questione, in generale, ha natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, integrante un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, come tale emendabile e ritrattabile quando dalla medesima possa derivare*

¹ In alcuni casi, tuttavia, la stessa Cassazione attribuisce alla dichiarazione dei redditi una valenza “negoziale”, soprattutto nelle ipotesi in cui è il contribuente a dover “scegliere” se optare per un determinato beneficio fiscale, come ad esempio nei casi della tassazione delle plusvalenze, ovvero dell'utilizzo di un credito di imposta, ovvero nel caso dei condoni. In tali casi la cassazione ritiene che si tratti di una scelta negoziale fatta dal contribuente che, in qualche maniera, decide di rinunciare ad un “vantaggio” fiscale (Cass. civ., Sez. V, sent. 22 gennaio 2013, n. 1427 (data ud. 21 novembre 2012): *«Sebbene le denunce dei redditi costituiscano di norma delle dichiarazioni di scienza, e possono quindi essere modificate ed emendate in presenza di errori che esponano il contribuente al pagamento di tributi maggiori di quelli effettivamente dovuti, nondimeno, quando il legislatore subordina la concessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'erario, la dichiarazione assume per questa parte il valore di un atto negoziale, come tale irrettrabile, anche in caso di errore, salvo che il contribuente dimostri che questo fosse conosciuto o conoscibile dall'amministrazione»*).

l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che sulla base della legge devono restare a suo carico»). La dichiarazione dei redditi, infatti, non costituisce titolo per l'obbligazione tributaria, ma rappresenta una fase (essenziale, non c'è dubbio) del procedimento di accertamento dell'obbligazione stessa e come tale emendabile e ritrattabile.

La funzione impositiva viene, quindi, configurata come un rapporto di collaborazione tra Amministrazione e contribuente, il cui principio informatore, come in tutti i rapporti di collaborazione, è proprio quello della buona fede: entrambi i soggetti sono tenuti ad un comportamento che risponda ai canoni della correttezza e lealtà. Peraltro, i due profili in questione sono stati evidenziati anche dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, che ha riconosciuto il diritto alla ritrattabilità della dichiarazione tributaria perché i principi di capacità contributiva e del buon andamento dell'azione amministrativa danno fondamento ad un sistema legale che consente al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo.

Da tale affermazione, che sembrerebbe meramente "di principio", emergono, invece, conseguenze rilevanti in relazione agli effetti della presentazione di una dichiarazione errata (sia essa tale per meri errori materiali ovvero per l'intervenuta conoscenza di nuovi elementi, di fatto o di diritto, che assoggettino il contribuente ad oneri superiori rispetto a quelli dovuti), nonché alle modalità e tempi per emendare l'errore.

Le dichiarazioni fiscali, IRPEF IRES e IRAP, possono essere presentate telematicamente o in forma cartacea tramite un Ufficio postale.

Ciò assume rilievo perché i termini di presentazione differiscono a seconda della modalità adottata dal contribuente.

Le dichiarazioni dei contribuenti IRES/IRAP si presentano entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta. Pertanto, se trattasi di soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, tale termine scade anch'esso il 30 novembre di ciascun anno. Anche tale termine, che in precedenza scadeva l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta, è stato spostato in avanti dall'art. 4-bis del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. decreto Crescita), e quindi con decorrenza dal 30 giugno 2019².

I contribuenti che possono presentare le dichiarazioni in forma cartacea, invece, devono consegnarle ad un Ufficio Postale dal 2 maggio al 30 giugno di ciascun anno.

La dichiarazione presentata con ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza ordinaria, viene considerata valida, ma sono irrogabili le sanzioni per l'invio tardivo della stessa (art. 1 d.lgs. n. 471/1997). Se la dichiarazione è stata presentata nei termini ed entro i 90 giorni ne viene presentata una successiva, tale seconda dichia-

² Per le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2019, invece, l'art. 3 del d.l. n. 157/2020 (c.d. decreto Ristori-*quater*) ha posticipato il termine ordinario di presentazione dal 30 novembre al successivo 10 dicembre 2020. Detta proroga è applicabile sia per le dichiarazioni dei redditi che per quella IRAP.

razione dei redditi non si definisce quale “integrativa”, bensì quale dichiarazione “sostitutiva” (o “correttiva”); da ciò consegue che in tale ipotesi il contribuente potrà validamente esercitare le corrette opzioni originariamente non utilizzate (decidere, ad esempio, se usufruire di un credito di imposta, ovvero optare per la tassazione separata ovvero ordinaria degli emolumenti arretrati, ovvero per la rateizzazione delle plusvalenze da cessione di un bene), ovvero modificare delle scelte che l’ordinamento prevede come opzionali al ricorrere di determinate condizioni, come nelle ipotesi sopra descritte.

Superato tale termine, le dichiarazioni si considerano omesse ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati³.

L’omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ha effetti sia di natura sanzionatoria tributaria⁴ che, in alcuni casi, penale⁵.

Sul punto appare opportuno segnalare come l’omessa presentazione della dichiarazione costituisca, di fatto, un *alert* che comporta l’intervento pressoché automatico dell’Amministrazione finanziaria; questa, infatti, sarà legittimata ad operare con accertamento induttivo *ex art. 39*, comma 2, d.P.R. n. 600/1973⁶ e cioè ad

³ L’art. 19-*octies* d.l. n. 148/2017 ha inoltre stabilito che limitatamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, i termini per l’adempimento degli obblighi dichiarativi e comunicativi, possono essere prorogati con provvedimento del direttore della medesima Agenzia, adottato d’intesa con il Ministero dell’economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato. In passato, per disporre tali proroghe era necessaria una norma di legge o un decreto ministeriale o governativo. La nuova modalità di proroga dei termini può essere disposta in presenza di eventi o circostanze che comportino gravi difficoltà per la regolare e tempestiva esecuzione di tali adempimenti e comunque in caso di ritardo nella pubblicazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi agli adempimenti stessi. Inoltre, la proroga dei termini deve garantire un termine congruo, comunque non superiore a sessanta giorni, per l’effettuazione degli adempimenti che ne sono oggetto.

⁴ Art. 1, comma 1, d.lgs. n. 471/1997: «*Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo e, comunque, prima dell’inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili*».

⁵ Art. 5, comma 1, d.lgs. n. 74/2000: «*È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila*».

⁶ Art. 39, comma 2, d.P.R. n. 600/1973: «*In deroga alle disposizioni del comma precedente l’ufficio delle imposte determina il reddito d’impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio*».

utilizzare qualunque informazione ed elemento (anche presunzioni non dotate di precisione, gravità e concordanza) al fine di ricostruire il reddito imponibile.

Pertanto omettere la presentazione della dichiarazione costituisce un comportamento estremamente “pericoloso”, foriero di gravi conseguenze.

Pertanto procedere a presentare una dichiarazione dei redditi, anche con dati non completi, consente di evitare la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione (con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione, dal 90 al 180% dell'imposta evasa, in luogo di quella prevista per l'omessa dichiarazione, dal 120 al 240%).

Accade non infrequentemente che proprio a tal fine venga presentata una dichiarazione dei redditi “a zero”, cioè priva di materia imponibile, ovvero riportando i medesimi dati della dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente, proprio per consentire di non incorrere nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, e consentire la presentazione di una dichiarazione “integrativa” con contestuale ravvedimento operoso.

Tale soluzione, invero, ha trovato di recente la posizione contraria dell'Agenzia delle Entrate secondo cui un comportamento siffatto possa configurare un'ipotesi fraudolenta ovvero elusiva, e anche di parte della giurisprudenza della cassazione (Cass. 10 maggio 2006, n. 10759).

Ovviamente è ben vero che in linea strettamente teorica la trasmissione di una dichiarazione dei redditi finalizzata unicamente ad evitare l'omissione non rispetti i principi di buona fede e collaborazione fra Amministrazione Finanziaria e contribuente (art. 10 della legge n. 212/2000, Statuto del Contribuente), tuttavia una tale interpretazione sembra un po' “forzata”, atteso che lascerebbe lo spazio ad un'eccessiva discrezionalità a fronte del formale rispetto delle modalità di presentazione con accettazione della dichiarazione dal sistema informatico all'uopo predisposto dall'Agenzia stessa, pur non contenendo i dati contabili (o contenendone dati palesemente incongrui).

1.2. La dichiarazione dei redditi integrativa e il ravvedimento operoso

Come si ha avuto modo di evidenziare in apertura, il termine ordinario per l'invio della dichiarazione dei redditi costituisce un importante spartiacque ai fini della possibilità di presentare una dichiarazione integrativa.

La possibilità ed i limiti per la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa sono stati oggetto di dibattito dottrinale e giurisprudenziale per molto tempo e solo grazie ad una serie interventi giurisprudenziali chiarificatori da parte delle sezioni Unite della Cassazione (si veda Cass., S.U., 25 ottobre 2002, n. 15063

e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione»;

e da ultimo 30 giugno 2016, n. 13378), si è giunti a definire i limiti e le modalità di presentazione di una dichiarazione integrativa con riconoscimento di “armi pari” fra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Fino al 2014 era consentito al contribuente presentare una dichiarazione dei redditi integrativa “a favore” entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, mentre l’Ufficio poteva rettificare la dichiarazione del contribuente nel termine di cinque anni. Il contribuente che avesse commesso un errore in sede di compilazione della dichiarazione poteva unicamente procedere a richiedere il rimborso delle maggiori somme versate nei termini decadenziali di cui all’art. 38 d.P.R. n. 602/1973⁷.

Dal 1° gennaio 2015 la Finanziaria (e precisamente l’art. 1, comma 637, lett. a), legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha “parificato” i termini.

Ai sensi dell’art. 2, comma 8 del d.P.R. n. 322/1998, il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa al fine di correggere gli errori che si è accorto di aver commesso, siano questi a favore, con conseguente emersione di un maggior credito o perdita d’impresa o di una minor imposta, oppure a sfavore dello stesso.

In tale ultima ipotesi la presentazione della dichiarazione integrativa spontanea o a seguito di comunicazione da parte dell’Agenzia delle entrate (le famose “lettere di *compliance*” di cui ci occuperemo in seguito) consente di sanare la violazione, fruendo di sanzioni più miti tramite il ricorso all’istituto del ravvedimento operoso, in luogo di quelle irrogabili da una contestazione da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Le modalità di invio della dichiarazione integrativa sono le medesime precedentemente evidenziate per la dichiarazione ordinaria, tuttavia in funzione dell’errore commesso a favore o sfavore del contribuente e della tempistica di presentazione possono differire le modalità di compilazione e gli effetti di riconoscimento dei maggiori crediti o minor debiti emergenti. La dichiarazione integrativa, inoltre, può essere presentata solamente entro un arco temporale determinato che risulta, a sua volta, variare in funzione della tipologia di dichiarazione integrativa presentata.

La dichiarazione integrativa può, infatti, essere suddivisa in:

– dichiarazione correttiva nei termini: in tale ipotesi il contribuente che ha inviato la propria dichiarazione prima dello spirare del termine ordinario di presentazione che si accorge della commissione di un errore o un’omissione, sia questa a favore o a sfavore, può, semplicemente, procedere a un nuovo invio entro il termine della dichiarazione emendata da tale errore. La dichiarazione così presentata si andrà a sostituire a quella precedentemente inviata. In tale ipotesi i maggiori crediti emergenti dalla dichiarazione saranno riconosciuti e utilizzabili dal contribuente

⁷ Il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all’intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede il concessionario presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso, entro il termine di decadenza di quarantotto mesi dalla data del versamento stesso, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell’obbligo di versamento.

secondo le regole ordinarie, mentre i maggior debiti saranno sanzionati come tardivi versamenti, per cui fruire del ravvedimento operoso;

– dichiarazione integrativa: tale tipologia di dichiarazione viene presentata una volta scaduti i termini ordinari per la presentazione del modello dichiarativo inficiato da errori e può essere presentata solamente ove la dichiarazione che si intende correggere sia stata, a suo tempo, regolarmente e tempestivamente presentata. Tale tipologia di dichiarazione, inoltre, può essere presentata solamente ove i termini per l'accertamento della dichiarazione oggetto di rettifica, oggi identificabili nel 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la presentazione, siano ancora pendenti (l'art. 2, comma 8, d.P.R. n. 322/1998 rimanda ai termini di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600/1973, sulla base del quale «*Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*») ⁸.

La dichiarazione integrativa può essere inviata spontaneamente dal contribuente che si è accorto dell'errore, ipotesi prevalentemente riferibile a una situazione di errore a favore, oppure in seguito alla ricezione da parte della Agenzia delle entrate di una comunicazione di *disclosure*, contenente alcune discrepanze che, ove non sanate spontaneamente dal contribuente, daranno luogo a un successivo atto di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate, inibendo la possibilità di fruire dell'istituto del ravvedimento operoso. La distinzione tra le due casistiche risulta rilevante, in quanto nella compilazione del frontespizio della dichiarazione viene espressamente richiesto al contribuente di segnalare in funzione di quale delle due casistiche sopra evidenziate si procede alla presentazione della dichiarazione integrativa. Gli effetti derivanti dalla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore possono, inoltre, differire a seconda della tempestività con cui la stessa viene presentata. Infatti ove la dichiarazione integrativa venga presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva l'effetto dei maggior crediti o minor debiti emergenti dall'integrativa potranno essere direttamente recepiti nei quadri afferenti agli stessi nella dichiarazione successiva e, quindi, essere utilizzati in modo ordinario. Nell'ipotesi in cui, invece, la presentazione avvenga oltre il citato termine, il contribuente non può recepire direttamente i maggior crediti nella

⁸ La Corte di Cassazione, con l'ord. n. 1862, depositata il 28 gennaio 2020, intervenendo in tema di emendabilità delle dichiarazioni fiscali per la correzione di errori di fatto e di diritto ha ribadito che «*l'emendabilità, in via generale, di qualsiasi errore, di fatto o di diritto, contenuto in una dichiarazione resa dal contribuente all'Amministrazione fiscale, anche se non direttamente rilevabile dalla stessa dichiarazione; ciò per l'impossibilità di assoggettare il dichiarante ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico, in conformità con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e della oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.). Il contribuente, quindi, non solo può contestare, anche emendando le dichiarazioni da lui presentate all'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo che lo assoggetta ad oneri diversi e più gravosi di quelli che, per legge, devono restare a suo carico; ma tale contestazione impugnando la cartella esattoriale, è l'unica possibile non essendogli consentito di esercitare alcuna reazione di rimborso dopo il pagamento della cartella*».

dichiarazione che si andrà a presentare nell'esercizio/periodo in cui la o le dichiarazioni integrative vengono presentate. Tali crediti, infatti, per essere riconosciuti dovranno essere recepiti nel quadro "DI" della dichiarazione relativa all'esercizio/periodo nel corso del quale le dichiarazioni integrative sono state presentate, e risulteranno, inoltre, soggetti a una diversa tempistica/modalità di utilizzazione a seconda che i maggior crediti derivino o meno dalla commissione di un errore contabile da parte del contribuente.

Nel caso in cui, invece, la dichiarazione integrativa faccia emergere un'ulteriore imposta a debito (ovvero un minor credito), accanto alla presentazione della dichiarazione integrativa il contribuente dovrà procedere al versamento della maggiore imposta e delle sanzioni (ridotte) attraverso il c.d. "ravvedimento operoso" previsto dall'art. 13 d.lgs. n. 472/1997 (rubricato "*Ravvedimento operoso*") che consente al contribuente di correggere errori o omissioni, beneficiando di uno sconto sulle sanzioni irrogabili, graduate sulla base del lasso di tempo trascorso tra la data di scadenza dell'adempimento e quella in cui il ravvedimento viene eseguito. In tal modo verrà premiato il contribuente che provveda a eseguire spontaneamente l'adempimento omesso (o erroneamente eseguito) prima che l'omissione o l'irregolarità vengano individuate da un controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

Tanto più ci si allontana dalla scadenza originaria del versamento omesso, tanto minore sarà la riduzione concessa dal ravvedimento per sanare la violazione commessa⁹.

L'art. 13, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997 individua "analiticamente" termini di regolarizzazione e il correlativo sconto (calcolato sulla sanzione minima):

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

⁹ Tuttavia, nel caso degli omessi versamenti, il novero degli sconti previsti dalla suddetta norma è arricchito da una fattispecie dedicata contenuta nella lettera a) del comma 1 in cui si prevede che il mancato pagamento del tributo o di un acconto, se eseguito nel termine di 30 giorni dalla scadenza, possa essere sanato con il versamento di una sanzione ridotta ad 1/10 del minimo edittale.

b-*bis*) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-*ter*) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-*quater*) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli artt. 6, comma 2-*bis*, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Affinché il ravvedimento sia correttamente perfezionato, il contribuente dovrà versare contestualmente gli interessi moratori (art. 13, comma 2, d.lgs. n. 472/1997) calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Si tratta, in sostanza, di applicare il tasso legale alle somme da versare, moltiplicare il risultato ottenuto per il numero dei giorni intercorrenti tra la scadenza originaria e la data di versamento effettivo del tributo e, infine, dividere il tutto per 365. Ovviamente se il calcolo riguarda più annualità in cui si applicano differenti tassi di interesse legale, il suddetto calcolo risulterebbe leggermente più complesso¹⁰.

Uno dei "problemi" connessi all'istituto del ravvedimento operoso, è rappresentato dalla necessità di procedere al versamento integrale del dovuto, senza poter procedere alla rateizzazione.

Tuttavia è ben possibile "frazionare" il ravvedimento procedendo al versamento di parti del quantum dovuto (imposta + sanzioni e interessi), sulla base del ritardo nel versamento e dell'imposta pagata (art. 13 *bis* d.lgs. n. 472/1997).

Ovviamente il rischio è che nelle more della rateizzazione venga notificato atto

¹⁰ Ai fini del ravvedimento operoso ciascuna violazione viene considerata autonomamente (ed anche le relative sanzioni): le singole violazioni, infatti, non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole del concorso e della continuazione, per l'assorbente rilievo che tali disposizioni possono essere applicate solo dagli uffici in sede di irrogazione delle sanzioni.

impositivo (cartella, avviso bonario ovvero atto di contestazione delle sanzioni). Sulla somma ancora da versare, in questo caso, verrà calcolata l'imposta piena e il contribuente, se del caso, potrà definire la propria posizione attraverso l'acquiescenza (ovvero, nel caso di avviso bonario/comunicazione di irregolarità, con richiesta di rateizzazione).

Appare opportuno, in ogni caso, precisare gli effetti della normativa approvata in periodo "Covid" in relazione alla sospensione dei termini per le attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso e, in particolare quella disposta dall'art. 67, comma 1, d.l. n. 18/2020 (c.d. decreto Cura Italia) e successivamente reiterato. Infatti, la circolare MISE n. 3723/C del 14 aprile 2020 ha stabilito che: «... l'articolo 67, comma 1, non riguarda l'istituto del ravvedimento poiché tale istituto non si avvia per iniziativa degli uffici degli enti impositori, ma su spontanea iniziativa del contribuente trasgressore il quale può ravvedersi entro certi termini, ottenendo uno sconto sulle sanzioni da versare, salvo che gli uffici non abbiano già accertato l'inadempimento». In sostanza non è prevista alcuna sospensione dei termini per il ravvedimento operoso e quindi si applicheranno ordinariamente le percentuali di cui all'art. 13 d.lgs. n. 472/1997, senza calcolare alcuna sospensione. Ciò risulta essenziale al fine di evitare l'illegittimità del ravvedimento.

1.3. La liquidazione automatica ex artt. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis d.P.R. n. 633/1972; avviso bonario e compliance. Il controllo formale ex art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973

1.3.1. La liquidazione ex artt. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis d.P.R. n. 633/1972

Le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sono sottoposte ad analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate che procede alla liquidazione delle imposte dovute o dei crediti spettanti, il tutto come previsto dall'art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973 (e ai fini IVA dall'omologo art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972).

Tale attività, successiva alla fase di presentazione della dichiarazione e all'eventuale pagamento, non comporta valutazioni di merito, in quanto è strumentale alla verifica dell'esattezza numerica dei risultati della dichiarazione e prevede che l'Amministrazione finanziaria proceda, entro l'inizio del termine di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo e avvalendosi di procedure automatizzate, «alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta».

Il controllo, effettuato esclusivamente «sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria», consiste nel:

– correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

- correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Nessuna valutazione, dunque, è effettuata in tale sede in merito alla rispondenza o correttezza del reddito dichiarato o di eventuali costi dedotti o detratti. Normalmente, infatti, oltre a mere irregolarità formali, si evidenziano differenze di imposta.

Si tratta di un riscontro cartolare dei dati inseriti nelle dichiarazioni presentate, che si limita a verificare che i calcoli riportati siano corretti, che le somme a debito trovino corrispondenza con gli F24 presentati, che le detrazioni o deduzioni previste per legge siano indicate in misura esatta, ecc.

Le eventuali valutazioni di “merito” sulle scelte effettuate dal contribuente in sede di dichiarazione non possono essere contestate con l'attività di liquidazione (e la conseguente cartella di pagamento), ma attraverso atto impositivo (avviso di accertamento) nel rispetto dei termini di decadenza (art. 43 d.P.R. n. 600/1973) e, soprattutto, degli obblighi motivazionali degli atti impositivi.

Il procedimento di cui al controllo automatico della dichiarazione si può così sintetizzare:

- liquidazione automatica della dichiarazione;
- invio della “comunicazione di irregolarità”;
- contraddittorio tra Agenzia delle Entrate e contribuente (eventuale);
- iscrizione a ruolo delle somme;
- notifica della cartella di pagamento ad opera dell'Agente della Riscossione.

1.3.2. Le comunicazioni di irregolarità (l'avviso bonario)

All'esito della liquidazione l'Amministrazione finanziaria comunica la presenza di errori o anomalie nella dichiarazione dei redditi.

All'esito di una comunicazione di irregolarità, il contribuente potrà procedere a richiedere in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate (telematicamente attraverso la piattaforma CIVIS ovvero presso l'Ufficio territorialmente competente) alla revisione totale o parziale dell'avviso o il suo annullamento, procedendo a pagare solo gli importi rideterminati.