

Definizione degli avvisi bonari - Novità del DLgs. 24.9.2015 n. 159 e riepilogo della disciplina

Approfondimento

Via Leoncino, 22
37121 Verona - IT

Foro Buonaparte, 67
20121 Milano - IT

Via Castiglione, 4
40121 Bologna - IT

Legal + 39.045.596974
Tax + 39.045.2220627
Fax + 39.045.8020280

In collaborazione con



RSM Palea Lauri Gerla

1 PREMESSA

Le dichiarazioni dei redditi e IVA sono sottoposte ad un esame che ha per oggetto la liquidazione delle imposte dovute o dei rimborsi spettanti¹, che si interpone tra la fase di presentazione della dichiarazione da parte del contribuente e quella di accertamento dell'Amministrazione.

Successivamente, in base ai criteri determinati dagli organi ministeriali, vi può essere il controllo formale, implicante una minima attività valutativa².

Il procedimento che scaturisce dalla liquidazione automatica e, con alcune differenze, dal controllo formale, può essere in tal modo schematizzato:

- controllo automatico o formale ad opera degli uffici;
- comunicazione del c.d. "avviso bonario";
- in caso di mancata definizione dell'avviso bonario, iscrizione a ruolo delle somme e notifica della cartella di pagamento ad opera dell'Agente della Riscossione³;
- ricorso o reclamo in Commissione tributaria provinciale⁴.

Nelle ipotesi illustrate, la violazione dà luogo ad un omesso versamento dell'imposta o ad un'indebita compensazione di credito "non spettante", e ciò è confermato dall'art. 13 co. 2 e 5 del DLgs. 471/97⁵.

Novità del DLgs. 24.9.2015 n. 159

Il DLgs. 24.9.2015 n. 159 ha modificato vari aspetti relativi alla dilazione delle somme derivanti da avvisi bonari, introducendo anche una specifica disciplina sui lievi inadempimenti.

Tuttavia, come si avrà modo di osservare, le novità non operano nelle dilazioni in corso, essendo stata prevista una normativa transitoria.

2 LIQUIDAZIONE AUTOMATICA DELLA DICHIARAZIONE

Ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 600/73, l'Amministrazione finanziaria procede *"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 nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi/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 di legge;
- ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

¹ Artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72.

² Art. 36-ter del DPR 600/73.

³ La cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro i termini indicati dall'art. 25 del DPR 602/73, quindi entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per la liquidazione automatica, o del quarto anno successivo per il controllo formale.

⁴ Il procedimento contemplato per la liquidazione automatica/controllo formale delle dichiarazioni potrebbe, in futuro, mutare, venendo meno il ruolo. Al riguardo, l'art. 29 co. 1 lett. h) del DL 78/2010 ha specificato che, per uniformare il sistema di riscossione contemplato per gli accertamenti esecutivi dalla norma stessa, verranno emanati appositi regolamenti.

⁵ Come sostituito dal DLgs. 158/2015.

- 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.

Il controllo, ai fini IVA⁶, si attua nel:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte;
- correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale, a titolo di acconto e di conguaglio, nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27, 33 co. 1 lett. a)⁷ e 74 co. 4 del DPR 633/72.

È ammesso un controllo *ante* dichiarazione, relativo alla tempestività dei versamenti in acconto e a saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta nonché dei versamenti IVA. A tal fine, deve sussistere un concreto pericolo per la riscossione, ovvero la previsione di perdere il credito fiscale in considerazione della particolare situazione debitoria del contribuente.

La giurisprudenza è costante nel ritenere che le fattispecie indicate siano tassative, non suscettibili di interpretazione estensiva o analogica⁸. Detto principio, comunque, non pare rigorosamente applicato, basti pensare che, ad avviso di taluna giurisprudenza, rientra nella procedura il disconoscimento dell'aliquota IRAP⁹, circostanza che non postula un mero controllo estrinseco della dichiarazione.

3 AVVISO BONARIO

Ai sensi dell'art. 36-*bis* co. 3 del DPR 600/73, quando dai controlli automatici emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente¹⁰. La norma sancisce poi che *"qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione"*. Una disciplina analoga è contenuta nell'art. 54-*bis* del DPR 633/72.

È possibile contattare l'ufficio telefonicamente, in modo da fornire i chiarimenti necessari agli operatori, che, se ricorrono i presupposti, possono regolarizzare subito la dichiarazione¹¹.

Ove dalla comunicazione emergano problematiche complesse, il contribuente presenta una domanda di riesame che viene vagliata dall'ufficio, il cui esito va comunicato allo stesso contribuente.

⁶ Art. 54-*bis* del DPR 633/72.

⁷ Il riferimento è ora da intendersi al DPR 542/99.

⁸ Così, non rientrano nel controllo automatico contestazioni sul riporto a nuovo di perdite non affrancate in sede di condono (C.T. Reg. Roma 17.12.2014 n. 7714/37/14), sulle compensazioni nell'ambito del consolidato (C.T. Prov. Venezia 6.5.2013 n. 60/5/13), sul disconoscimento del ravvedimento operoso (C.T. Prov. Macerata 7.6.2012 n. 82/2/12) e di agevolazioni fiscali (Cass. 29.2.2008 n. 5464 e Cass. 6.8.2008 n. 21178).

⁹ Cass. 13.6.2014 n. 13453.

¹⁰ La valenza della norma è rafforzata dall'art. 6 co. 5 della L. 212/2000, secondo cui *"prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta"*.

¹¹ C.M. 11.7.2000 n. 143.

La modalità di comunicazione dell'avviso bonario varia a seconda che il contribuente abbia o meno inviato la dichiarazione tramite un intermediario abilitato.

3.1 DICHIARAZIONE PRESENTATA TRAMITE INTERMEDIARI ABILITATI

L'art. 2-*bis* del DL 203/2005 stabilisce che la comunicazione dell'avviso bonario, nei confronti degli intermediari ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98 e se previsto nell'incarico di trasmissione, avviene con mezzi telematici. A tal fine, è necessario che il contribuente abbia conferito l'incarico all'intermediario, e che questi lo abbia accettato.

Gli intermediari devono informare i contribuenti degli esiti della procedura entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione¹².

Essi devono segnalare all'Agenzia delle Entrate situazioni oggettive che impediscono di informare il contribuente degli esiti della liquidazione¹³. Nelle suddette ipotesi, l'ufficio invierà la comunicazione al domicilio del contribuente¹⁴. Se difettano i motivi giustificanti la mancata gestione delle comunicazioni è possibile la revoca dell'abilitazione ad Entratel.

3.2 COMUNICAZIONE "DIRETTA" AL CONTRIBUENTE

Nel caso in cui il contribuente decida di non avvalersi di intermediari abilitati o questi non abbiano accettato l'incarico, la comunicazione avviene presso il domicilio fiscale del contribuente, tramite raccomandata¹⁵. Anche in tal caso, se il contribuente è abilitato ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, è possibile instaurare il contraddittorio tramite i canali "PEC" e "CIVIS".

Un problema sentito riguarda le modalità di comunicazione dell'avviso bonario.

Individuare la data in cui questo è ricevuto dal contribuente è di fondamentale importanza, in quanto da detto momento è precluso il ravvedimento operoso¹⁶ e, come si vedrà, decorrono i 30 giorni per la definizione ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 462/97.

È chiaro che la definizione dell'avviso non potrà essere disconosciuta qualora il ritardo nei versamenti derivi dall'utilizzo di modalità di notifica, come la posta semplice, in merito alle quali non sussiste una prova della data in cui l'avviso è ricevuto. Per ovvie ragioni, i termini di cui sopra non possono che decorrere da quando l'avviso è ricevuto dal contribuente, e non da quando è avvenuta la spedizione postale¹⁷. Non si dimentichi che, ove il contribuente presentasse ricorso contro la cartella di pagamento notificata a seguito del disconoscimento della definizione o per mancata definizione, sarà l'Agenzia delle Entrate che, su eccezione del contribuente, dovrà dimostrare, su base documentale, l'avvenuta notifica dell'avviso bonario¹⁸.

Auspicando una modifica legislativa, la Fondazione nazionale dei Commercialisti ha palesato la necessità che la notifica dell'avviso bonario avvenga nelle forme contemplate per gli atti impositivi, in applicazione dell'art. 60 del

¹² Art. 2 co. 2 del DLgs. 462/97. Successivamente alla ricezione dell'avviso bonario, come previsto dalla circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2009 n. 47, l'intermediario e l'Agenzia delle Entrate possono comunicare tramite appositi canali telematici, il "CIVIS" e la "PEC".

¹³ Art. 3 provv. Agenzia delle Entrate 3.11.2009.

¹⁴ Ciò si verifica in presenza di "sopravvenute cause di natura oggettiva" quali la cessazione del rapporto di assistenza con il contribuente, l'impossibilità a reperire il contribuente e altre situazioni rilevanti che impediscono la gestione dell'avviso.

¹⁵ Art. 2-*bis* co. 1 lett. b) del DL 203/2005.

¹⁶ Vedasi l'art. 13 co. 1-*ter* del DLgs. 472/97.

¹⁷ Del resto, ai sensi dell'art. 60 del DPR 600/73, nei confronti del notificatario, la notifica si intende eseguita al momento della ricezione.

¹⁸ C.T. Reg. Roma 1.12.2015 n. 6378/2/15 (non è a questi fini sufficiente la mera "interrogazione" sul sito Internet delle Poste, ma occorre l'avviso di ricevimento; così C.T. Prov. Genova 24.7.2013 n. 165/20/13).

DPR 600/73¹⁹.

3.3 OMISSIONE DELL'AVVISO BONARIO

L'art. 6 co. 5 della L. 212/2000 contempla la nullità degli atti emanati senza la previa notifica dell'"avviso bonario", solo, però, se sussistono *"incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*. In giurisprudenza è costante il principio secondo cui la nullità del ruolo sussiste, in ottemperanza al dato normativo, solo quando vengono dimostrate le menzionate incertezze, e non, ad esempio, nel caso degli omessi versamenti²⁰.

Tuttavia, ove a seguito della liquidazione automatica siano emersi più rilievi, solo alcuni espressione di *"incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*, il ruolo deve essere annullato per questi, in merito ai quali l'avviso bonario era dovuto²¹.

Tanto premesso, qualora la comunicazione bonaria sia stata omessa oppure ove la notifica sia stata irregolare o ne difetti la prova, il contribuente, da un lato, deve essere ammesso alla definizione nonché alla dilazione ai sensi degli artt. 2 e 3-bis del DLgs. 462/97²², dall'altro, non deve corrispondere nessuna delle poste aggiuntive che possono essere richieste con la cartella di pagamento, si pensi agli aggi di riscossione e ai vari interessi previsti dalla legge fiscale²³.

Nel momento in cui il contribuente riceve la cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario, se intende aderire alla pretesa con riduzione delle sanzioni da tardivo versamento al terzo deve, quindi, prendere contatto con la Direzione provinciale/DRE competente²⁴. Infatti, in questo stadio procedimentale, la riduzione della sanzione si concretizza, di fatto, in uno sgravio parziale degli importi iscritti a ruolo.

3.3.1 Imposte dichiarate ma non versate

La giurisprudenza ritiene che l'avviso bonario non debba essere inoltrato quando non vi sono *"incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*: il caso tipico, ma non unico, riguarda il mancato tempestivo pagamento di imposte dichiarate.

In base a quanto sancito da Cass. 10.6.2015 n. 12023, nelle fattispecie menzionate, siccome l'avviso bonario non va comunicato, il contribuente non ha diritto ad accedere alla definizione ex art. 2 del DLgs. 462/97, siccome essa ha come condizione proprio la necessità dell'avviso bonario.

Tale soluzione non può andare esente da critiche, siccome, a livello operativo, può avere l'effetto di *"incoraggiare"* una condotta negligente degli uffici, consistente nel non notiziare il contribuente di alcunché ogniqualvolta non siano presenti le *"incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"*²⁵.

¹⁹ Circ. Fondazione nazionale dei Commercialisti 15.4.2015.

²⁰ Cass. 23.7.2010 n. 17396, Cass. 28.10.2010 n. 22035, Cass. 16.11.2011 n. 24048, Cass. 11.5.2012 n. 7329 e Cass. 2.4.2015 n. 6800.

²¹ Cass. 2.4.2015 n. 6800.

²² C.T. Prov. Salerno 19.2.2005 n. 8/4/05, C.T. Prov. Genova 13.2.2013 n. 25/12/13 (ove si afferma che al contribuente spetta la dilazione dell'art. 3-bis del DLgs. 462/97 e non la dilazione dei ruoli ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73), Cass. 23.7.2010 n. 17396 e Cass. 12.2.2013 n. 3366.

²³ C.T. Prov. Bari 24.3.2010 n. 51/2/10 e C.T. Reg. Roma 23.3.2011 n. 42/21/11.

²⁴ Prendendo le mosse dal termine dell'art. 2 del DLgs. 462/97, alcuna giurisprudenza ha affermato che il contribuente deve rivolgersi all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla ricezione della cartella di pagamento (C.T. Prov. Milano 11.1.2011 n. 3/31/11).

²⁵ Per i giudici, non emergerebbe un *"risultato diverso dalla dichiarazione"*, fatto che, ex artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72, è il presupposto dell'avviso bonario. Detta affermazione può essere superata da un'interpretazione sistematica: ai sensi delle norme richiamate, l'avviso bonario va inviato quando emerge una maggiore imposta in caso di *"liquidazione anticipata"* (controllo della tempestività del versamento degli acconti e delle liquidazioni periodiche prima della

3.3.2 Tutela giurisdizionale

Si evidenzia che, qualora il provvedimento di sgravio parziale non venga notificato al contribuente prima dei 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, è d'obbligo presentare il ricorso. Infatti, se ciò non avviene e, per qualsiasi motivo, la definizione dell'avviso bonario non venisse concessa, la pretesa sarebbe ormai definitiva²⁶.

Notificando il ricorso, invece, se, nel frattempo, la definizione (quindi lo sgravio parziale) fosse già accordata, il contribuente potrebbe sempre chiedere l'estinzione del processo per intervenuta definizione; in caso contrario, il processo sarebbe pendente, e la definizione dell'avviso bonario, con il riconoscimento della riduzione delle sanzioni e della dilazione degli importi, saranno chiesti al giudice tributario, come domanda subordinata rispetto all'annullamento totale del ruolo per altre ragioni²⁷.

4 DEFINIZIONE DELL'AVVISO BONARIO

Ai sensi dell'art. 13 co. 2 e 5 del DLgs. 471/97, la sanzione sulle somme dovute a seguito di controllo automatizzato è pari al 30% di quelle non versate o versate in ritardo.

L'art. 2 co. 2 del DLgs. 462/97 prevede che, se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme in sede di autotutela, l'ammontare delle sanzioni è ridotto ad un terzo, ovvero al 10% della maggiore imposta o del minor credito²⁸.

Una volta perfezionata la definizione dell'avviso bonario, le somme corrisposte non possono più essere contestate, ad esempio mediante rimborso²⁹.

Si evidenzia che, a seguito delle indicazioni contenute nella circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2012 n. 33, se il contribuente non definisce l'avviso bonario, potrà, se del caso, avvalersi della mediazione³⁰ a seguito di notifica della cartella di pagamento, beneficiando della riduzione delle sanzioni al 35%, e potendo, eventualmente, negoziare la pretesa. Lo stesso dovrebbe affermarsi per la conciliazione giudiziale, ove la riduzione delle sanzioni, però, sarebbe al 40% in primo grado e al 50% in secondo grado³¹.

dichiarazione, in presenza di pericolo per la riscossione). Allora, ragionando come la Cassazione, esso andrebbe notificato solo nella "liquidazione anticipata" e non nella liquidazione "normale", cosa inaccettabile.

²⁶ Non è appagante il rimedio della domanda di sospensione della riscossione ex art. 1 co. 537 ss. della L. 228/2012, posto che non sospende i termini per il ricorso.

²⁷ Fermo restando che, al momento, la questione non pare essere stata oggetto di chiarimenti ufficiali, si ritiene che essa possa trovare soluzione in sede di mediazione/conciliazione giudiziale; però, in ragione dell'omessa comunicazione bonaria, le sanzioni dovranno essere ridotte a 1/3, e al contribuente dovrebbe essere concessa la dilazione ai sensi dell'art. 3-bis del DLgs. 462/97.

²⁸ Non si pone il problema della c.d. "sanzione unica" ex art. 12 del DLgs. 472/97, posto che, secondo un consolidato orientamento, per gli omessi versamenti non opera il cumulo giuridico (C.M. 10.7.98 n. 180, *sub* art. 12 e Cass. 17.1.2002 n. 450). Di contro, la definizione dell'avviso bonario dovrebbe ostare alla recidiva, stante il principio sotteso all'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97.

²⁹ Per come sono strutturati gli artt. 2 - 3-bis del DLgs. 462/97, la definizione pare perfezionarsi con l'intero pagamento delle somme e non con il versamento della prima rata, prova ne è il fatto che se il contribuente non onora una rata successiva alla prima entro il trimestre viene disconosciuta non solo la dilazione ma pure la definizione. Prendendo le mosse da ciò, se viene notificata la cartella di pagamento ex art. 3-bis del DLgs. 462/97 come conseguenza del disconoscimento della definizione, se questa non si è perfezionata, allora il contribuente dovrebbe essere messo nelle condizioni di censurare la cartella non solo per vizi imputabili ad Equitalia, ma pure sul merito della pretesa.

³⁰ Art. 17-bis del DLgs. 546/92.

³¹ Artt. 48 - 48-ter del DLgs. 546/92.

4.1 VERSAMENTO DELLE SOMME O DELLA PRIMA RATA

Gli importi derivanti dall'avviso bonario rientrano nella disciplina dei versamenti unificati ex art. 17 del DLgs. 241/97, quindi devono essere pagati tramite modello F24, che, di norma, è già allegato alla comunicazione.

È ammessa la compensazione con crediti disponibili³².

Potrebbe succedere che il termine per il versamento delle somme o delle rate cada di sabato o in giorno festivo. In tale ipotesi, ai sensi dell'art. 18 co. 1 del DLgs. 241/97, il termine per il pagamento degli importi è prorogato al primo giorno feriale successivo³³.

Sulle somme spettanti sono dovuti gli interessi nella misura del 3,5% annuo, come prevede l'art. 6 co. 1 del DM 21.5.2009.

4.1.1 Decorrenza dei 30 giorni

La definizione a 1/3 delle sanzioni derivanti dall'avviso bonario postula che il versamento degli importi o della prima rata avvenga entro 30 giorni dallo stesso.

Fermo restando quanto esposto nel precedente § 3.2 in merito alle modalità di notifica della comunicazione, l'Agenzia delle Entrate, con un'affermazione invero non del tutto chiara, ha specificato che *"se la comunicazione contiene l'espresso e specifico invito, da parte dell'Ufficio, alla presentazione di documenti e chiarimenti, il contribuente aderendo tempestivamente alla richiesta, acquisisce il diritto a ricevere la comunicazione definitiva e, effettuando il pagamento entro trenta giorni, usufruisce della riduzione a un terzo della sanzione"*³⁴.

Qualora il contribuente abbia presentato autonoma istanza di autotutela, è previsto che il termine decorra dal giorno in cui è comunicata la rideterminazione delle somme.

A nostro avviso, il termine di 30 giorni dovrebbe decorrere sempre dal momento in cui l'Agenzia delle Entrate, a seguito di contraddittorio instaurato con il contribuente, abbia o rideterminato le somme o disatteso le sue doglianze, in quanto solo in tal modo questi preserva il diritto di fruire della riduzione delle sanzioni, potendo eseguire i versamenti in tempo utile. Sostenere che il termine decorre dalla successiva comunicazione solo quando vengono rideterminate le somme richieste con l'avviso bonario *"significherebbe infatti svalutare e scoraggiare il contraddittorio, esponendo inoltre il contribuente alla perdita del beneficio ove l'amministrazione ritardi la propria risposta oltre il termine dei trenta giorni dalla originaria comunicazione"*³⁵.

Avviso comunicato all'intermediario

L'avviso bonario può essere recapitato, tramite mezzi telematici, presso l'intermediario abilitato che ha curato la trasmissione della dichiarazione.

Nella menzionata fattispecie, ai fini della definizione il contribuente dispone di un tempo maggiore, siccome il termine dei 30 giorni, entro cui deve avvenire il versamento, *"decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica"* della comunicazione³⁶. Quindi, secondo il combinato disposto degli articoli, il pagamento deve avvenire entro 90 giorni dalla trasmissione dell'avviso.

I 60 giorni decorrono dalla data di invio dell'avviso all'intermediario: non rileva il giorno in cui è avvenuto lo "scarico" dell'avviso³⁷.

³² Art. 1 del DM 31.3.2000.

³³ Vedasi, in termini generali, l'art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011.

³⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2001 n. 77 (§ 1.3).

³⁵ C.T. Reg. Venezia 16.7.2013 n. 61/16/13.

³⁶ Art. 2-bis co. 3 del DL 203/2005.

³⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2009 n. 47. Alla luce di ciò, il contribuente potrebbe avere difficoltà a far valere ritardi dovuti a malfunzionamenti del sistema che abbiano impedito all'intermediario lo scarico del file.

4.1.2 Lieve tardività/carenza nei versamenti

Gli artt. 2 - 3-*bis* del DLgs. 462/97 stabiliscono che la totalità delle somme o la prima rata vanno pagate entro 30 giorni dalla comunicazione bonaria³⁸.

L'art. 15-*ter* del DPR 602/73, inserito dal DLgs. 159/2015, ha introdotto uno speciale regime per i c.d. "lievi inadempimenti", strumentale ad evitare che si contesti la decadenza dalla dilazione nonché dalla definizione per irregolarità poco consistenti.

Per effetto di ciò, alcuna decadenza si verifica per inadempimenti dovuti a:

- insufficiente versamento, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 euro;
- tardivo versamento non superiore a sette giorni.

Sulla base del dato normativo, il limite dei 10.000,00 euro pare l'unica condizione per vagliare se il versamento insufficiente (delle intere somme o della prima rata) sia o meno idoneo a disconoscere la definizione; questo lo si evince dalla locuzione "in ogni caso"³⁹.

Nelle inadempienze descritte, si procede all'iscrizione a ruolo della somma non pagata nonché della sanzione di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 commisurata all'importo non versato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

Il contribuente, comunque, può evitare l'esazione coattiva delle somme fruendo del ravvedimento operoso:

- entro il termine di pagamento della rata successiva, ove l'inadempimento riguardi la prima rata;
- entro 90 giorni dalla scadenza, in caso di inadempienze relative alla totalità delle somme dovute.

Si tratta di ravvedimento che, di fatto, potrà avvenire solo ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. a) e a-*bis*) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione del 15% a 1/10 o 1/9⁴⁰.

Contenzioso pregresso

Una questione che da anni crea notevole litigiosità concerne l'eventualità in cui il versamento degli importi o della prima rata non sia stato omesso, ma sia avvenuto in ritardo. Infatti, prima dell'art. 15-*ter* del DPR 602/73, la fattispecie non era disciplinata.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate non ha mai esteso alla definizione degli avvisi bonari quanto specificato per gli altri istituti deflativi, sulla necessità di attribuire rilevanza alla reale volontà del contribuente di fruire della definizione, e di evitare, in presenza di "lievi inadempimenti", il suo disconoscimento⁴¹.

Tanto premesso, sembra maggioritario l'orientamento che ritiene valida la definizione, sempre che il ritardo sia esiguo⁴². Esistono, comunque, sentenze in senso opposto⁴³.

³⁸ In ragione di quanto esposto nel precedente § 3.2, tanto nel "nuovo" quanto nel "vecchio" sistema, non dovrebbero esserci dubbi sulla spettanza della definizione ogniqualvolta il ritardo non sia tale, ma derivi da incertezza sul computo del termine iniziale da cui dovrebbero decorrere i 30 giorni, dovuta al fatto che l'avviso bonario non risulta recapitato correttamente presso il domicilio del contribuente.

³⁹ Detto diversamente, il riferimento al 3% sembra pleonastico.

⁴⁰ La sanzione, nella maggior parte delle ipotesi, è del 15% e non del 30%, in quanto, essendo le rate trimestrali, quasi sempre si tratta di un tardivo versamento "contenuto" nei 90 giorni (vedasi l'art. 13 del DLgs. 471/97 *post* DLgs. 158/2015, in vigore dall'1.1.2016, secondo cui se il ritardo non supera i 90 giorni, la sanzione del 30% è dimezzata).

⁴¹ Circ. Agenzia delle Entrate 2.8.2013 n. 27.

⁴² C.T. Prov. Genova 26.1.2012 n. 35/10/12, C.T. Prov. Torino 23.2.2012 n. 24/06/12, C.T. Prov. Como 20.6.2012 n. 71/4/12, C.T. Prov. Latina 11.1.2013 n. 17/5/13, C.T. Prov. Treviso 19.12.2013 n. 162/8/13 e C.T. Prov. Milano 31.3.2014 n. 3161/40/14. Alcune delle sentenze citate riguardano la tardività nel pagamento di rate successive alla prima, caso in cui, anteriormente alle modifiche apportate dal DL 201/2011, gli uffici, del pari, disconoscevano l'intera dilazione. Vedasi C.T. Reg. Roma 30.5.2016 n. 3410/1/16, ove, sul tardivo pagamento della prima rata, si richiama il DLgs. 159/2015.

⁴³ C.T. Prov. Torino 16.1.2012 n. 9/11/12 e C.T. Prov. Alessandria 3.1.2012 n. 1/6/12.

Bisogna ora interrogarsi sulla possibilità di applicare, alle pendenze in corso, la disciplina dei “lievi inadempimenti” introdotta dall’art. 15-ter del DPR 602/73.

Sebbene con riferimento alle nuove sanzioni (non più del 60% ma del 45%) relative ai tardivi versamenti di rate derivanti da accertamento con adesione, anch’esse introdotte dal DLgs. 159/2015 e oggetto di specifica disciplina transitoria, la circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17 ne ha sostenuto la retroattività, in ragione dell’art. 3 del DLgs. 472/97, non si può, tuttavia, dimenticare che il dato normativo potrebbe ostare alla retroattività del DLgs. 159/2015 in relazione alla nuova disciplina dei lievi inadempimenti, in quanto nel relativo art. 15 è contemplata una disposizione transitoria, illustrata in prosieguo⁴⁴. Il legislatore, in altri termini, non ha sentito l’esigenza di precisare che le novità operano pure in merito alle dilazioni in corso, come, ad esempio, era stato fatto in occasione delle modifiche apportate all’art. 3-bis del DLgs. 462/97 dal DL 201/2011 (cfr. il relativo art. 10 co. 13-undecies)⁴⁵.

4.2 POSSIBILITÀ DI DEFINIRE LE SOLE SANZIONI

Il contribuente potrebbe essere indotto a versare, entro 30 giorni dalla c.d. “comunicazione bonaria”, le sole sanzioni ridotte, riservandosi di proporre ricorso contro l’imposta nel momento in cui sarà notificatario della cartella di pagamento.

Tale condotta non pare ammessa, siccome la legge sembra legare il beneficio delle sanzioni ridotte al versamento delle somme entro il termine prescritto.

In altre parole, nelle procedure di liquidazione automatica e di controllo formale, il legislatore ha ritenuto di non introdurre un meccanismo simile a quello contemplato dall’art. 17 del DLgs. 472/97, che, negli accertamenti, consente di definire le sole sanzioni potendo notificare il ricorso per l’imposta.

Pertanto, nel caso in cui, entro 30 giorni dal c.d. “avviso bonario”, venissero versate le sole sanzioni ridotte, probabilmente l’Agenzia delle Entrate iscriverà a ruolo la totalità delle imposte e la differenza dovuta a titolo di sanzione, disconoscendo la riduzione.

4.3 DEFINIZIONE PARZIALE DELL’AVVISO BONARIO

Ad avviso di alcuna giurisprudenza, la definizione è concessa solo ove il contribuente accetti tutti i rilievi, siccome la *ratio* della norma, rinvenibile nella deflazione della riscossione, è incompatibile con il pagamento parziale degli importi⁴⁶.

Invero, nulla vieta di giungere alla conclusione opposta, siccome nessuna norma impone la definizione integrale; il contribuente ben potrebbe ritenere fondati alcuni rilievi contenuti nell’avviso, e intendere definirlo solo in relazione a questi⁴⁷.

4.4 EFFETTI PENALI

⁴⁴ Non a caso, nella richiamata circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, relativa anche alla definizione degli avvisi bonari *post* DLgs. 159/2015, non si fa riferimento alla possibilità di applicare retroattivamente le nuove norme.

⁴⁵ Ove il legislatore aveva introdotto la possibilità di evitare la decadenza eseguendo il pagamento entro il trimestre, solo, però, in merito a rate successive alla prima.

⁴⁶ C.T. Reg. Bari 8.11.2010 n. 21/1/10.

⁴⁷ La giurisprudenza ha ragionato in questo senso nella definizione delle sanzioni ex artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97 (C.T. Prov. Milano 18.6.2014 n. 5902/26/14 e Cass. 30.12.2015 n. 26061), fattispecie, sotto questo aspetto, assimilabile alla definizione degli avvisi bonari.

Il DLgs. 158/2015, in vigore dal 22.10.2015 e applicabile retroattivamente, ha riformato l'art. 13 del DLgs. 74/2000, prevedendo che i delitti di omesso versamento IVA⁴⁸, di ritenute fiscali⁴⁹ e di indebita compensazione di crediti non spettanti⁵⁰, non sono punibili se l'integrale pagamento degli importi, ivi compresi interessi e sanzioni, avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado⁵¹.

Alla luce di quanto esposto, è possibile affermare che, se il pagamento delle somme per effetto degli artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97 interviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, la definizione ha sempre l'effetto di rendere non punibili i reati indicati⁵².

Prima del DLgs. 158/2015, invece, il pagamento, entro il termine descritto, degli importi, aveva il solo effetto di circostanza attenuante, e comportava la diminuzione della pena sino ad un terzo, oltre a rendere ammissibile il c.d. "patteggiamento".

5 DILAZIONE DEGLI IMPORTI

Il DLgs. 24.9.2015 n. 159 ha modificato l'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97, apportando importanti innovazioni sia in merito alla dilazione vera e propria sia in relazione alle sanzioni irrogabili come conseguenza degli inadempimenti nei versamenti rateali.

Ai sensi del richiamato art. 3-*bis* del DLgs. 462/97, le somme dovute a seguito delle attività di liquidazione automatica e di controllo formale possono essere versate:

- in un massimo di 8 rate trimestrali⁵³;
- in un massimo di 20 rate trimestrali, se superiori a 5.000,00 euro⁵⁴.

Non è richiesta la dimostrazione della difficoltà economica, per cui ogni contribuente, se ritiene, può fruire della dilazione degli importi.

A seguito del DLgs. 24.9.2015 n. 159, l'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97 non prevede più la possibilità di rate di importo decrescente.

⁴⁸ Art. 10-*ter* del DLgs. 74/2000. Nel testo vigente della norma, la soglia è di 250.000,00 euro, prima del DLgs. 158/2015 era di 50.000,00 euro.

⁴⁹ Art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000. Nel testo vigente della norma, la soglia è di 150.000,00 euro, prima del DLgs. 158/2015 era di 50.000,00 euro.

⁵⁰ Art. 10-*quater* co. 1 del DLgs. 74/2000. Nel testo vigente della norma, la soglia è di 150.000,00 euro.

⁵¹ Se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, è in corso la dilazione dell'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97, il giudice penale concede un termine di 3 mesi per il versamento del residuo, prorogabile una sola volta per altri 3 mesi (art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000).

⁵² Con riferimento all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, rientra nella causa di non punibilità solo l'indebita compensazione di crediti "non spettanti", e non pure l'indebita compensazione di crediti "inesistenti", reato per cui opera l'attenuante ex art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000. Tuttavia, posto che, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97, per crediti "inesistenti" non si possono mai intendere quelli emergenti a seguito di liquidazione automatica e controllo formale della dichiarazione, si può dedurre che la definizione dell'avviso bonario estingua sempre il reato, posto che si è necessariamente in presenza di crediti "non spettanti" compensati, siccome emergenti da liquidazione automatica e controllo formale.

⁵³ Prima del DLgs. 24.9.2015 n. 159, le rate potevano essere 6 trimestrali.

⁵⁴ Sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate è presente un simulatore di calcolo delle rate, che consente anche la stampa del modello F24 per il relativo pagamento, cliccando nel menu "Servizi fiscali senza registrazione".

Si conferma che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi, "calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione", senza più alcun riferimento al tasso del 3,5% annuo⁵⁵.

Il contribuente non deve mai prestare idonea garanzia, quale che sia l'importo.

Decorrenza del DLgs. 24.9.2015 n. 159

Le disposizioni sulla "nuova" dilazione degli avvisi bonari, ex art. 15 del DLgs. 159/2015, operano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso:

- al 31.12.2014, per le somme dovute ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DLgs. 462/97 (liquidazione automatica);
- al 31.12.2013, per le somme dovute ai sensi dell'art. 3 co. 1 del DLgs. 462/97 (controllo formale).

5.1 OMESSO VERSAMENTO DI RATE SUCCESSIVE ALLA PRIMA

A seguito del DLgs. 159/2015, l'effetto degli inadempimenti relativi ai versamenti rateali è contenuto nell'art. 15-ter del DPR 602/73. Vi sono alcune novità degne di rilievo rispetto al sistema pregresso, ove la disciplina era contenuta nell'art. 3-bis del DLgs. 462/97.

Tanto nel "nuovo" quanto nel "vecchio" sistema, il pagamento tardivo di una rata "sanato" entro il termine previsto per quella successiva non comporta la decadenza dalla dilazione, ma solo conseguenze sanzionatorie.

Nello specifico, è contemplato che:

- il mancato pagamento della prima rata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della c.d. "comunicazione bonaria" o anche di una sola delle rate posteriori alla prima entro il termine previsto per la rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della dilazione, e l'importo dovuto a titolo di imposta, sanzioni in misura piena e interessi, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo;
- il tardivo versamento di una rata posteriore alla prima "sanato" entro il termine previsto per la rata successiva comporta la sola irrogazione delle sanzioni del 15% ex art. 13 del DLgs. 471/97 commisurate all'importo della rata versata in ritardo, e dei relativi interessi⁵⁶.

Dunque, in base al dato normativo, se, per le ragioni esposte, viene meno la dilazione degli importi, è nel contempo disconosciuta la definizione dell'avviso bonario, per cui anche la riduzione a 1/3 o 2/3 delle sanzioni. Quanto esposto, tuttavia, dovrebbe essere rivisto alla luce dei chiarimenti contenuti nella circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17 (§ 3.2.1), secondo cui, in caso di decadenza, rimarrebbe valida la definizione (quindi la riduzione della sanzione, a seconda delle ipotesi, a 1/3 o a 2/3) e, unitamente al ruolo, sono richieste le imposte ancora dovute, gli interessi legali e le sanzioni del 30% entrambi applicati sul residuo importo dovuto a titolo di tributo⁵⁷.

⁵⁵ Ciò è dovuto al fatto che, come stabilito dall'art. 13 del DLgs. 159/2015, entro 90 giorni dalla sua entrata in vigore avrebbero dovuto essere individuati, con decreto ministeriale, gli interessi dovuti dai contribuenti, con un tasso compreso tra lo 0,5% e il 4,5%.

⁵⁶ La sanzione, nella maggior parte delle ipotesi, è del 15% e non del 30%, in quanto, essendo le rate trimestrali, quasi sempre si tratta di un tardivo versamento "contenuto" nei 90 giorni (vedasi l'art. 13 del DLgs. 471/97 post DLgs. 158/2015, in vigore dall'1.1.2016, secondo cui se il ritardo non supera i 90 giorni, la sanzione del 30% è dimezzata).

⁵⁷ Si riporta, per una maggiore comprensione, il relativo passo della circolare: "qualora il contribuente non effettui il versamento della rata entro il termine di pagamento di quella successiva (o comunque esegua un versamento carente in misura eccedente il limite del lieve inadempimento) si determina la decadenza dalla rateazione e l'Ufficio iscrive a ruolo, oltre ai residui importi dovuti a titolo di imposta, le sanzioni nella misura piena del 30 per cento e gli interessi, applicati entrambi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta". Trattasi di una soluzione che, sebbene si dimostri favorevole per il contribuente, non è supportata dal dato normativo. Sembra che l'Agenzia delle Entrate abbia fatto riferimento, in parte, al disconoscimento della dilazione delle rate da adesione (art. 15-ter co. 2 del DPR 602/73), ove, da un lato, l'accordo rimane valido, dall'altro, è irrogata, unitamente al ruolo, una sanzione pari al 45% degli importi residui dovuti a titolo di tributo.

Anche in tal caso, come specificato in merito alla prima rata e al versamento in unica soluzione, non dà mai luogo a decadenza l'insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000,00 euro⁵⁸.

La notifica della cartella di pagamento susseguente al disconoscimento della dilazione deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre *“del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter”*⁵⁹.

Rammentiamo che la decadenza dalla dilazione dell'avviso bonario non comporta l'impossibilità, all'atto di ricezione della cartella di pagamento, di beneficiare della dilazione dei ruoli ex art. 19 del DPR 602/73, in costanza dei requisiti di legge.

5.2 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Fermo restando che solo il tardivo pagamento di una rata posteriore alla prima che si protragga oltre il termine per il versamento di quella successiva comporta la decadenza dalla dilazione, l'art. 15-ter del DPR 602/73 afferma testualmente:

- *“in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi”* (co. 5);
- *“l'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza”*⁶⁰.

Nel caso degli omessi versamenti, il ravvedimento operoso è di norma possibile ai sensi delle lett. a) - b-ter) dell'art. 13 del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione da 1/10 a 1/6. La formulazione dell'art. 15-ter co. 6 del DPR 602/73 induce ad affermare che, in tal caso, l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione ex art. 13 del DLgs. 471/97 possa essere evitata solo se il ravvedimento avviene entro il termine per il pagamento della rata successiva, quindi entro il trimestre o entro 90 giorni se si tratta di ultima rata⁶¹. Pertanto, il ravvedimento avverrebbe con riduzione della sanzione del 15%:

- a 1/10 ridotto a 1/15 per giorno di ritardo, per i ritardi sino a 14 giorni;
- a 1/10, per i ritardi da 15 a 30 giorni;
- a 1/9, per i ritardi da 31 a 90 giorni;
- a 1/8, per i ritardi da 91 giorni al termine per il pagamento della rata successiva⁶².

La ris. Agenzia delle Entrate 29.12.2011 n. 132 ha istituito i codici tributo da indicare nel modello F24 per il versamento della sanzione di cui sopra in applicazione del ravvedimento, e degli interessi.

I codici tributo relativi all'imposta, invece, sono generalmente presenti nel modello F24 allegato alla

⁵⁸ Circo stanza confermata nella circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17 (§ 3.1.1).

⁵⁹ Art. 25 del DPR 602/73. Prima del DLgs. 159/2015, il termine era indicato nell'art. 3-bis co. 5 del DLgs. 462/97, e coincideva con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di scadenza della rata non pagata.

⁶⁰ In gran parte, la norma ricalca quanto era già previsto nell'art. 3-bis del DLgs. 462/97, specificando che il ravvedimento relativo all'ultima rata deve avvenire entro 90 giorni.

⁶¹ Entro il termine per il versamento della rata successiva, dunque, sarebbe necessario pagare la rata scaduta, gli interessi legali e le sanzioni ridotte. Pure in caso di ravvedimento, peraltro, rimangono dovuti gli interessi da dilazione, oggi del 3,5% (art. 5 co. 2 del DM 21.5.2009), di cui all'art. 3-bis co. 2 del DLgs. 462/97, *“calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione sino alla data di scadenza della rata oggetto di ravvedimento”* (ris. Agenzia delle Entrate 29.12.2011 n. 132).

⁶² Ipotesi residuale, visto che le rate sono, per disposizione di legge, trimestrali.

comunicazione bonaria.

Nel modello F24 devono altresì essere indicati l'anno di riferimento e il codice atto, dati reperibili nella "comunicazione bonaria".

6 REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA

L'art. 1 co. 412 della L. 311/2004 ha stabilito che l'esito della liquidazione dei redditi soggetti a tassazione separata, effettuata ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR 600/73, è comunicato con avviso bonario dall'Agenzia delle Entrate al contribuente mediante raccomandata con avviso di ricevimento⁶³.

Entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione, qualora il contribuente rilevi errori o irregolarità nella liquidazione, può chiedere ad un qualsiasi ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate l'annullamento della comunicazione, oppure la rettifica della stessa, con eventuale emissione di una ulteriore comunicazione con gli importi corretti.

L'imposta o la maggiore imposta è versata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della predetta comunicazione, mediante il modello F24, precompilato dall'Agenzia delle Entrate e allegato alla comunicazione stessa.

In caso di mancato pagamento delle somme entro i 30 giorni, si procede alla loro iscrizione a ruolo, con applicazione della sanzione del 30% *ex art.* 13 del DLgs. 471/97 e degli interessi di cui all'art. 20 del DPR 602/73, a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione stessa.

La possibilità di dilazione delle somme trova applicazione anche per gli importi in oggetto, come previsto dall'art. 3-*bis* co. 4 del DLgs. 462/97.

Naturalmente, la definizione dell'avviso bonario non è contemplata per la tassazione separata; il contribuente, ricevuta la comunicazione, deve, entro i 30 giorni, corrispondere la totalità delle somme o la prima rata, e, in merito alla dilazione, possono emergere le problematiche, già trattate, relative alla tardività dei versamenti.

Se ciò non avviene, unitamente alla cartella di pagamento sarà irrogata la sanzione da omesso versamento del 30%.

Ove il versamento della totalità delle somme o della prima rata avvenga in ritardo, opera, ai sensi del rinvio operato dall'art. 3-*bis* co. 4 del DLgs. 462/97, l'art. 15-*ter* del DPR 602/73, inclusa la possibilità di eseguire il ravvedimento operoso⁶⁴.

In base al combinato disposto degli artt. 3-*bis* co. 4 del DLgs. 462/97 e 15-*ter* co. 6 del DPR 602/73, il ravvedimento per l'insufficiente versamento dovrebbe avvenire entro 90 giorni dalla commissione della violazione, riguardante la totalità delle somme o l'ultima rata. Invece, per la prima rata e quelle successive, il termine per il ravvedimento dovrebbe essere connesso al trimestre.

Del pari, il beneficio della dilazione dovrebbe permanere se la prima rata o la totalità delle somme sono versate con un massimo di 7 giorni di ritardo, o se il versamento insufficiente non supera i 10.000,00 euro (in tale ultimo caso, anche se ciò riguarda rate successive alla prima).

⁶³ A differenza di quanto è stato sancito per le situazioni ordinarie, la giurisprudenza è dell'opinione che, in tal caso, l'omissione dell'avviso bonario comporti la nullità della cartella di pagamento (Cass. 20.5.2014 n. 11000 e Cass. 13.7.2015 n. 14544).

⁶⁴ Non è possibile negare il ravvedimento in quanto è già stato recapitato l'avviso bonario, circostanza che, generalmente, è ostativa *ex art.* 13 co. 1-*ter* del DLgs. 472/97. Nella tassazione separata, infatti, si tratta di liquidazione dell'imposta ad opera dell'Agenzia delle Entrate, e l'avviso bonario non rappresenta un atto di controllo, ma l'ordinaria modalità di liquidazione del tributo.

Come già detto per la definizione dell'avviso bonario, grazie alle novità apportate dal DLgs. 158/2015 all'art. 13 del DLgs. 471/97, in vigore dall'1.1.2016, il contribuente potrebbe essere sanzionato, a prescindere dal ravvedimento, con una sanzione del 15% se il ritardo è contenuto nei 90 giorni, eventualmente ridotta a 1/15 per giorno di ritardo se questo non supera nemmeno i 14 giorni.

Decorrenza del DLgs. 24.9.2015 n. 159

Le disposizioni sulla "nuova" dilazione dei redditi soggetti a tassazione separata operano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2012⁶⁵.

7 CONTROLLO FORMALE DELLA DICHIARAZIONE

Ai sensi dell'art. 36-ter co. 1 del DPR 600/73, gli uffici procedono ad un'attività, distinta dall'accertamento, denominata "controllo formale" delle dichiarazioni, che implica una ridotta attività amministrativa in cui può essere richiesta l'esibizione di documenti giustificanti determinate "voci" della dichiarazione⁶⁶.

Il procedimento può essere in tal modo schematizzato:

- controllo formale della dichiarazione;
- invito ad esibire la documentazione relativa, ad esempio, a deduzioni, detrazioni d'imposta e allo scomputo di ritenute;
- eventuale contraddittorio tra Agenzia delle Entrate e contribuente;
- invio della "comunicazione bonaria";
- iscrizione a ruolo delle somme;
- notifica della cartella di pagamento ad opera di Equitalia⁶⁷.

L'art. 36-ter co. 2 del DPR 600/73 sancisce che l'Agenzia delle Entrate può, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti o agli elenchi di cui all'art. 78 co. 25 della L. 413/91;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni;
- correggere gli errori materiali/di calcolo nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

7.1 AVVISO BONARIO

⁶⁵ Art. 15 del DLgs. 159/2015. Salvo che per le somme dovute sui redditi di cui all'art. 21 del TUIR (in sostanza, si tratta dei redditi diversi dalle indennità di fine rapporto e dalle prestazioni pensionistiche complementari), per i quali le novità operano a decorrere dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2013.

⁶⁶ Tale controllo consiste in un'attività intermedia tra la liquidazione automatica e l'accertamento: non può dunque concretizzarsi in operazioni valutative e/o interpretative, ma consente solo l'esame del contenuto estrinseco dei documenti prodotti dal contribuente (Cass. 17.6.2015 n. 12525).

⁶⁷ La cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 25 del DPR 602/73).

Nel controllo formale il contraddittorio assume notevole rilevanza siccome in questa fase l'ufficio può constatare la correttezza di alcuni dati indicati in dichiarazione.

L'art. 36-ter co. 3 del DPR 600/73 stabilisce che *“il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato [...] a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi”*^{68, 69}.

Il co. 4 dell'art. 36-ter del DPR 600/73 prevede che l'esito del controllo formale sia comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dell'imponibile, per consentire la segnalazione di dati non considerati o valutati erroneamente dall'ufficio entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione⁷⁰.

A differenza di quanto affermato in merito alla liquidazione automatica, la Cassazione, valorizzando la natura dell'avviso bonario nel controllo formale, ha sancito che l'omessa notifica comporta la nullità del ruolo⁷¹.

7.2 RILIEVI OGGETTO DI RAVVEDIMENTO OPEROSO

Ai sensi dell'art. 13 co. 1-ter del DLgs. 472/97, nel momento in cui il contribuente riceve la comunicazione bonaria ex art. 36-ter del DPR 600/73, non può più ravvedersi.

Nel procedimento di controllo formale, l'inibizione al ravvedimento operoso si verifica non quando il contribuente riceve la prima comunicazione (con cui l'Agenzia delle Entrate domanda l'esibizione dei documenti giustificanti le “voci” della dichiarazione), ma nel momento in cui, a seguito del contraddittorio, sono richieste le maggiori somme, in ragione del fatto che i documenti non sono stati presentati, o lo sono stati ma, per le più varie ragioni, non sono ritenuti idonei dal funzionario⁷².

L'aspetto da tenere in considerazione consiste nel fatto che, in caso di ravvedimento operoso, è il contribuente che, in maniera autonoma, decide quante e quali violazioni regolarizzare, mentre se aderisce all'avviso bonario occorre farlo integralmente⁷³.

Si ravvisa l'opportunità che il contribuente noti l'Agenzia delle Entrate, con memoria, delle censure ravvedute allegando magari la dichiarazione integrativa e il modello F24, in modo che il controllo formale continui solo per le restanti⁷⁴.

⁶⁸ L'inadempienza non dovrebbe comportare la preclusione dell'art. 32 co. 4 del DPR 600/73, secondo cui i documenti non adottati in sede di controllo non possono essere utilizzati successivamente, né in sede amministrativa né contenziosa, in quanto tale norma è dettata per l'inosservanza delle richieste in sede di controllo sostanziale. Di conseguenza, nella fase contenziosa il contribuente sarebbe legittimato a produrre documenti non esibiti in sede di controllo formale (in giurisprudenza, per quanto ci consta, si è pronunciata solo C.T. Prov. Brindisi 7.3.2013 n. 106/2/13, ove è stato affermato che l'inutilizzabilità non si può verificare qualora nell'invito alla produzione dei documenti non siano stati specificati gli effetti della mancata esibizione).

⁶⁹ Si rileva che, a differenza di quanto previsto dall'art. 36-bis del DPR 600/73, dalla norma non si evince un termine entro cui i documenti devono essere prodotti; talvolta, l'Agenzia delle Entrate chiede l'esibizione entro 30 giorni, e ciò può essere strumentale ad assicurare l'efficienza e l'economia dell'azione amministrativa. Tuttavia, la trasmissione “tardiva” dei documenti non può essere sanzionata, né può legittimare il mancato esame dei documenti e/o il disconoscimento della definizione.

⁷⁰ L'Agenzia delle Entrate (circ. 16.7.2001 n. 68, § 7) chiarisce che l'avviso deve essere spedito mediante raccomandata con avviso di ricevimento.

⁷¹ Cass. 4.7.2014 n. 15312 e Cass. 29.1.2016 n. 1813.

⁷² Circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12 (§ 15.1) e circ. Assonime 11.5.2015 n. 15.

⁷³ D'altro canto, per come è strutturato l'art. 13 del DLgs. 472/97, le sanzioni possono essere ridotte, a seconda di quando avviene il ravvedimento, da 1/9 a 1/6, ma non è ammessa la dilazione.

⁷⁴ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 10.3), sul ravvedimento in presenza di “PVC”.

7.3 DEFINIZIONE DELL'AVVISO BONARIO

Per effetto dell'art. 3 del DLgs. 462/97, se gli importi vengono corrisposti entro 30 giorni dalla comunicazione bonaria, le sanzioni da tardivo versamento del 30% sono ridotte a 2/3.

La definizione dell'avviso bonario, a parte la riduzione della sanzione, minore rispetto alla liquidazione automatica (ove avviene a 1/3), è simile a quella esaminata in precedenza, ad esempio in merito alle problematiche caratterizzanti la dilazione⁷⁵.

Detto ciò, sul controllo formale occorre effettuare due precisazioni.

In primo luogo, se il contribuente esprime rilievi sull'esito del controllo, l'ufficio, a fronte della verifica della fondatezza delle sue affermazioni, deve esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentirgli di effettuare i versamenti delle somme dovute in tempo utile per fruire del beneficio previsto dall'art. 3 del DLgs. 462/97.

Alla luce dei principi della L. 212/2000, si potrebbe sostenere che il termine decorra dall'eventuale seconda comunicazione inoltrata dall'ufficio al contribuente⁷⁶. Invece, secondo le indicazioni contenute nel sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, il termine decorre sempre dalla prima comunicazione. Coerentemente con quanto abbiamo sostenuto in relazione alla liquidazione automatica, è altamente censurabile la condotta dell'Agenzia delle Entrate, consistente nel disconoscere la definizione dell'avviso bonario computando i 30 giorni dalla prima comunicazione.

In secondo luogo, qualora il contribuente non abbia definito l'avviso bonario emesso ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73, non potrà, a differenza di quanto detto per la liquidazione automatica, fruire della c.d. "mediazione a zero" (ma lo stesso vale per la conciliazione giudiziale) con accettazione totale della pretesa all'atto della ricezione della cartella di pagamento, perdendo in tal modo la riduzione delle sanzioni al 35%⁷⁷.

7.4 MODELLI 730

Con gli artt. 1 - 6 del DLgs. 175/2014 è stata disciplinata la precompilazione dei modelli 730 da parte dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal 2015 e in via sperimentale, utilizzando i dati contenuti nelle certificazioni dei sostituti d'imposta, le informazioni disponibili in Anagrafe tributaria e i dati di soggetti terzi⁷⁸.

L'Agenzia delle Entrate rende disponibile il modello 730 precompilato relativo al periodo d'imposta precedente ai titolari di redditi di lavoro dipendente o assimilati, che possono avvalersi dell'assistenza fiscale, entro il 15 aprile di ciascun anno.

In ogni caso, resta ferma la possibilità di presentare la dichiarazione dei redditi autonomamente compilata con le modalità ordinarie.

Il modello 730 precompilato può essere accettato o modificato dal contribuente, secondo modalità individuate con un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

⁷⁵ Anche per gli importi scaturenti dal controllo formale, vale il regime sanzionatorio nonché quello per i "lievi inadempimenti" di cui al "nuovo" art. 15-ter del DPR 602/73.

⁷⁶ In tal senso, C.T. Prov. Milano 18.4.2011 n. 144/12/11.

⁷⁷ Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, l'assunto deriva dal fatto che la riduzione delle sanzioni derivante dalla mediazione (35%, quindi la sanzione da omesso versamento sarebbe pari al 10,5%) sarebbe maggiore di quella ottenibile ex art. 3 del DLgs. 462/97 (2/3, quindi la sanzione da omesso versamento sarebbe del 20%).

⁷⁸ Per consentire ciò, il DLgs. 175/2014, tra l'altro, ha modificato l'art. 4 del DPR 322/98, imponendo ai sostituti d'imposta di trasmettere le certificazioni relative alle somme erogate, entro il 7 marzo dell'anno successivo.

La dichiarazione precompilata è presentata, entro il 7 luglio⁷⁹, all’Agenzia delle Entrate, direttamente in via telematica, oppure tramite il sostituto d’imposta che presta assistenza fiscale, oppure mediante un CAF-dipendenti o un professionista, presentando anche la relativa documentazione, ai fini del rilascio del visto di conformità.

Se i modelli 730 sono presentati tramite i CAF e i professionisti, tali soggetti rimangono obbligati a rilasciare il visto di conformità sulla dichiarazione, anche se non ci si avvale della dichiarazione precompilata.

L’attività di verifica della conformità è effettuata su tutti i dati della dichiarazione, compresi quelli forniti dall’Agenzia delle Entrate in sede di precompilazione e comporta l’assunzione delle previste responsabilità.

7.4.1 Controllo formale della dichiarazione

Nel caso di presentazione, senza modifiche, della dichiarazione precompilata, direttamente o per il tramite del sostituto d’imposta che presta assistenza fiscale, non si effettua il controllo formale *ex art. 36-ter* del DPR 600/73 sui dati relativi agli oneri deducibili e detraibili, indicati nella dichiarazione precompilata, forniti dai soggetti terzi.

Qualora, invece, la dichiarazione precompilata, anche con modifiche, venga presentata mediante un CAF o professionista, il controllo formale è effettuato nei confronti del CAF o del professionista stesso, anche con riferimento ai dati relativi agli oneri, forniti da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate⁸⁰, ai sensi dell’art. 1 co. 4 del DLgs. 175/2014, la nuova disciplina in materia di controllo formale si applica anche in caso di presentazione ad un CAF o professionista del modello 730 con le modalità ordinarie, senza avvalersi della dichiarazione precompilata messa a disposizione dalla stessa.

L’art. 39 del DLgs. 241/97, come modificato dal DLgs. 175/2014, stabilisce che, salvo il caso della dichiarazione rettificativa, in caso di rilascio del visto di conformità infedele, il responsabile del CAF o il professionista sono tenuti nei confronti dell’Erario o del diverso ente impositore al pagamento di una somma pari all’importo dell’imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente a seguito del controllo. Trattandosi di controllo formale, la responsabilità sanzionatoria è circoscritta alle sanzioni da omesso versamento previste dall’art. 13 del DLgs. 471/97.

Tale responsabilità non opera se il visto infedele è stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

7.4.2 Sanatoria delle violazioni

Potrebbe succedere che il visto di conformità sia rilasciato in maniera infedele, il che, nella fattispecie descritta, può accadere quando, ad esempio, il professionista si accorge di aver ammesso in detrazione una spesa che non poteva essere detratta.

Nelle menzionate ipotesi, il DLgs. 175/2014, modificando il DLgs. 241/97 e il DM 31.5.99 n. 164, ha introdotto una procedura da attivarsi nei confronti del professionista o del CAF, simile a quella scaturente dal controllo formale.

Tanto premesso, la riscossione avviene mediante trasmissione telematica di apposita comunicazione, costituente titolo per l’esazione delle somme.

Ravvedimento operoso

Il legislatore, per i modelli 730 (precompilati od ordinari), ha contemplato una speciale forma di ravvedimento operoso.

⁷⁹ Fatte salve eventuali proroghe dei termini; per il 2015, si vedano il DPCM 26.6.2015 (pubblicato sulla *G.U.* 6.7.2015 n. 154) e la circ. Agenzia delle Entrate 7.7.2015 n. 26 (§ 22); per il 2016, si veda il DPCM 24.5.2016 (pubblicato sulla *G.U.* 13.6.2016 n. 136).

⁸⁰ Si vedano le circ. 26.2.2015 n. 7 (§ 5.1) e 23.3.2015 n. 11 (§ 7.3).

Se entro il 10 novembre il professionista o il CAF trasmettono una dichiarazione rettificativa del contribuente o, in caso di dissenso di quest'ultimo, una comunicazione dei dati relativi alla rettifica, la somma dovuta a titolo di responsabilità del professionista o del CAF è pari alla sola sanzione⁸¹.

Ove il pagamento avvenga entro la stessa data del 10 novembre, la sanzione è ridotta nella misura prevista dall'art. 13 co. 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97, per cui a 1/9^{82, 83}.

Dell'imposta e degli interessi, in questa ipotesi, risponde il contribuente.

La procedura poteva già essere utilizzata nell'anno 2015.

Definizione dell'avviso bonario

Nella fattispecie in cui il professionista o il CAF decidano di non ravvedersi utilizzando la procedura di cui all'art. 39 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97, potrà essere effettuato, nei loro confronti, il controllo formale. A tal fine, il DLgs. 175/2014 ha modificato l'art. 26 del DM 31.5.99 n. 164.

Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate invia al professionista o al CAF le richieste di esibizione della documentazione e di chiarimenti, per la relativa trasmissione telematica entro 60 giorni dalla richiesta. Successivamente, l'esito è comunicato, in via telematica, al CAF o al professionista, con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati, al fine di consentire segnalazioni di elementi non considerati oppure valutati erroneamente, entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione.

Gli importi dovuti ex art. 26 co. 3-bis del DM 31.5.99 n. 164 possono essere pagati entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al co. 3-ter⁸⁴, e l'ammontare sarà pari all'imposta, agli interessi fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione e alla sanzione del 30% ridotta a 2/3.

La riscossione degli importi avviene secondo le norme del DPR 602/73, relative all'art. 36-ter del DPR 600/73.

La procedura è entrata in vigore con riferimento alle attività di assistenza fiscale esercitate nell'anno 2015.

Circolare a cura del Dipartimento Fiscale.

Lo Studio **TMC Tax Legal & Advisory** resta a disposizione dei clienti per qualsivoglia delucidazione e/o chiarimento.

⁸¹ Art. 39 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97.

⁸² La sanzione potrà essere del 15% o del 30% (vedasi l'art. 13 del DLgs. 471/97 *post* DLgs. 158/2015, in vigore dall'1.1.2016, secondo cui se il ritardo non supera i 90 giorni, la sanzione è dimezzata).

⁸³ Ai fini del *dies a quo*, bisogna prendere in considerazione anche le proroghe disposte con DPCM per la trasmissione dei modelli 730 (circ. Agenzia delle Entrate 22.10.2015 n. 34, § 4).

⁸⁴ Ci si riferisce, dunque, alla prima comunicazione con cui l'Agenzia delle Entrate esprime i propri rilievi sui chiarimenti forniti nonché sui documenti esibiti.