

LE COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITA': DISCIPLINA E POSSIBILI SOLUZIONI A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

Le comunicazioni derivanti dai controlli automatici e dai controlli formali delle dichiarazioni informano il contribuente degli eventuali errori riscontrati, offrendogli la possibilità di sanare le irregolarità evidenziate con il pagamento di una sanzione ridotta. Tali comunicazioni provengono direttamente dall'Agenzia delle Entrate quando, in sede di controllo automatico o di liquidazione dell'imposta dovuta, emergono errori o inesattezze nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione Iva (artt. 36-bis e 36-ter Dpr 600/1973 in materia di imposte sui redditi e art. 54-bis Dpr 633/1972 in materia di Iva). L'invio dell'avviso bonario ha lo scopo di consentire al contribuente di:

- presentare all'amministrazione finanziaria un'istanza di rettifica del controllo automatico o della liquidazione effettuata, corredandola della documentazione necessaria a dimostrare la correttezza di quanto dichiarato;
- regolarizzare la propria posizione, pagando quanto richiesto nell'avviso entro il termine di 30 giorni dal ricevimento dello stesso, ed evitando così l'emissione di un successivo avviso di accertamento o di una cartella esattoriale. Potrà in questo caso usufruire di una riduzione della sanzione prevista dall'art. 13 D.Lgs. 471/1997.

1. TIPOLOGIA DI CONTROLLI

Le comunicazioni sono emesse a seguito di tre diversi tipi di attività:

- il controllo automatico (art. 36-bis Dpr 600/1973);
- il controllo formale (art. 36-ter Dpr 600/1973);
- la liquidazione delle imposte sui redditi a tassazione separata (Tfr, arretrati, ecc.) per i quali, comunque, non sono dovuti interessi e sanzioni nel caso in cui il contribuente paghi entro 30 giorni.

2. CONTROLLO AUTOMATICO DELLE DICHIARAZIONI

Gli articoli 36-bis e 54-bis stabiliscono le procedure per i controlli automatizzati delle dichiarazioni. Il controllo automatico consiste in un'operazione di mera liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni presentate.

Gli uffici, sulla base dei dati direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvedono mediante procedure automatizzate ad effettuare le seguenti attività:

- 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

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

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 indicati in misura superiore a quella prevista dalla legge, ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- 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 delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

L'esito del controllo automatico consiste o in una comunicazione di regolarità (quando si evidenzia la correttezza della dichiarazione), oppure in una richiesta di chiarimenti (quando si riscontra la presenza di errori). In particolare l'esito del controllo viene, dunque, reso noto attraverso l'emissione di un avviso di comunicazione contenente l'indicazione degli aspetti formali sanabili e i motivi della liquidazione, nel caso di una maggiore imposta. Nello stesso avviso l'amministrazione fissa, inoltre, un termine di 30 giorni per permettere al contribuente di regolarizzare la dichiarazione presentata, ovvero di determinare anche l'interruzione del procedimento nei suoi confronti o la modifica dei risultati già acquisiti, attraverso l'esibizione di ulteriori dati ed elementi. Entro tale termine di 30 giorni il contribuente può versare l'importo richiesto, indicato nella comunicazione, tramite modello F24 precompilato allegato, usufruendo della sanzione ridotta del 10% (cioè 1/3 del 30%), oltre al pagamento degli interessi fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione. In assenza di ulteriori chiarimenti da parte del contribuente, ovvero del pagamento in via breve da parte dello stesso, la prassi dell'Amministrazione Finanziaria è quella di iscrizione a ruolo, da parte dell'ufficio, delle maggiori imposte, delle sanzioni e degli interessi derivanti dalla liquidazione della dichiarazione; successivamente l'agente della riscossione notifica le relative cartelle di pagamento entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

3. CONTROLLO FORMALE DELLE DICHIARAZIONI

L'accertamento formale, introdotto nell'ordinamento tributario con l'art. 36-ter del Dpr n. 600 del 1973, consiste essenzialmente in un mero riscontro cartolare delle dichiarazioni ed è finalizzato alla verifica della correttezza degli adempimenti in sede di dichiarazione a carico dei contribuenti.

L'attività di controllo formale della dichiarazione tende alla verifica della corretta determinazione delle imposte, delle ritenute, dei contributi o dei premi dichiarati, senza però entrare nel merito dell'effettiva individuazione dei presupposti impositivi;

2

ma, nel contempo, è riconosciuta la possibilità di poter acquisire anche ulteriori elementi desunti dal contenuto della dichiarazione presentata da altri soggetti o dagli elenchi forniti da determinati enti o, ancora, dall'esame di altri documenti richiesti al contribuente stesso.

Il comma 2 dell'art. 36-ter dispone che gli uffici provvedono a:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute di acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti o dalle certificazioni richieste ai contribuenti;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi inviati dalle imprese di assicurazioni e dagli enti previdenziali;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- determinare i criteri d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare la maggiore imposta irpef e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;
- correggere gli errori materiali o di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Il controllo formale delle dichiarazioni, a differenza del controllo automatico, si incentra non sulla totalità delle dichiarazioni presentate, ma solo relativamente ai contribuenti individuati sulla base di criteri selettivi fissati dal Ministero delle Finanze.

Il contribuente ha la possibilità di regolarizzare il maggior debito emesso nei suoi confronti pagando le somme dovute entro i successivi 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ottenendo in tal modo il pagamento della sanzione ridotta del 20% (cioè i 2/3 del 30%), oltre al pagamento degli interessi fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello di elaborazione della comunicazione. In assenza di ulteriori chiarimenti da parte del contribuente, ovvero al pagamento in via breve da parte dello stesso, è prevista l'iscrizione a ruolo da parte dell'Ufficio, delle maggiori imposte, delle sanzioni e degli interessi derivanti dalla liquidazione della dichiarazione; successivamente l'agente della riscossione notifica le relative cartelle di pagamento entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

4. POSSIBILI COMPORAMENTI DEL CONTRIBUENTE

Al momento del ricevimento della comunicazione di irregolarità al contribuente sono consentiti tre possibili comportamenti:

- impugnazione dell'atto;
- pagamento totale o parziale del debito in unica soluzione;
- pagamento totale del debito in forma rateale.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

4.1 IMPUGNAZIONE DELL'ATTO DELL'AVVISO BONARIO

L'impugnazione dell'atto si manifesta, nel caso in cui il contribuente riconosca infondata la pretesa tributaria, nell'esibizione dell'idonea documentazione da cui possano evincersi dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Se l'ufficio riconosce l'attendibilità degli errori fatti presente dal contribuente può annullare l'avviso o elaborare una nuova comunicazione tenendo conto delle correzioni.

L'Agenzia delle Entrate ha da sempre sostenuto che gli avvisi bonari non sono atti impugnabili ma semplici comunicazioni ai sensi dell'articolo 36 bis comma 3 del DPR 600/73. La posizione dell'Agenzia delle Entrate si ritrova nella risoluzione n. 110 del 22 ottobre 2010 in cui l'Amministrazione Finanziaria aveva avuto modo di chiarire che gli avvisi bonari, inviati al contribuente a fornire elementi chiarificatori della anomalie che vengono riscontrate in sede di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni. Secondo l'Agenzia delle Entrate l'avviso bonario non contiene una precisa e chiara manifestazione di volontà tributaria, ma tale volontà sarebbe in itinere.

Con la sentenza n. 7344 dell'11 maggio 2012 la Corte di Cassazione ha affermato che gli avvisi bonari, nonostante non rientrino nell'elenco tassativo degli atti impugnabili, individuati ai sensi dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, devono essere ricompresi tra quegli atti diversi che possono essere impugnati dal contribuente in quanto espressione di una compiuta e definita pretesa tributaria. In altre parole, si riconosce la facoltà per il contribuente di ricorrere al giudice tributario contro tutti quegli atti "dell'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento, si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione".

Successivamente a tale sentenza, e precisamente in data 23 maggio 2012, l'Agenzia delle Entrate ha emanato un comunicato stampa che recita: "In merito ad alcuni recenti articoli di stampa che hanno riproposto il tema della impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità (cosiddetti avvisi bonari), l'Agenzia delle Entrate conferma la propria adesione all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, ribadito dalle sentenza a Sezioni Unite della Cassazione (SS.UU.) n. 16293/2007 e n. 16428/2007, secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari, con i quali si invitano i contribuenti a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di liquidazione delle dichiarazioni. L'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione n. 7344/2012, peraltro emessa in relazione a controversia riguardante anche il ruolo che solo incidentalmente si è occupata l'impugnabilità degli avvisi bonari, di per sé non giustificherebbe, infatti, un'eventuale

4

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

modifica dell'orientamento fin qui costantemente tenuto dall'Agenzia. Gli Uffici, peraltro, continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari. La tutela giudiziale delle ragioni del contribuente potrà comunque essere esercitata in sede di impugnazione del ruolo: solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l'effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente. Coerentemente con questo orientamento, gli Uffici dell'Agenzia di asterranno dal chiedere l'ammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell'avviso bonario".

Il comunicato stampa di cui sopra è stato totalmente ribaltato dalla sentenza n. 18.642 del 30/10/2012 della Corte di Cassazione che ha reso impugnabili da parte del contribuente il sollecito di pagamento e/o l'avviso bonario anche se ciò non è previsto dalla legge. La Suprema Corte, infatti, ha chiarito recentemente che "In tema di contenzioso tributario, devono ritenersi impugnabili gli avvisi bonari con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede il pagamento di un tributo in quanto essi, ove non contestati, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione". Alla luce di quanto previsto dalla Cassazione, dunque, il contribuente ha ora la possibilità di adire l'autorità giudiziaria anche per l'annullamento del semplice avviso bonario e soprattutto della pretesa tributaria sottostante. Tale questione è da sempre stata molto dibattuta in dottrina e giurisprudenza poiché i solleciti di pagamento inviati dall'Agenzia delle Entrate risultano il più delle volte privi dei più semplici requisiti previsti per gli atti impositivi tributari, come ad esempio l'indicazione del termine per la proposizione del ricorso oppure del giudice competente (requisiti, invece, espressamente previsti per gli atti tributari veri e propri, come l'avviso di accertamento o la cartella esattoriale). Proprio su questo punto la Suprema Corte ha fatto chiarezza, dichiarando che se da una parte è vero che il contribuente ha tutto l'interesse a contestare la pretesa tributaria, anche se proveniente da un semplice sollecito, dall'altra non può però contestare i vizi formali dello stesso, in quanto la finalità dell'avviso bonario o del sollecito di pagamento è puramente informativa.

4.2 PAGAMENTO DEL DEBITO IN UNICA SOLUZIONE;

Il pagamento delle somme dovute, per cui è consentita anche la compensazione con eventuali crediti disponibili, deve essere effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione attraverso l'allegato modello di pagamento F24 a un qualsiasi sportello bancario, postale o di un agente della riscossione, nonché tramite modalità telematiche.

4.3 PAGAMENTO DEL DEBITO IN FORMA RATEALE.

In alternativa al pagamento in unica soluzione la somma dovuta può essere versata in rate trimestrali, in base all'innovazione recata con l'art. 1, comma 144, della Legge 24₅

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

dicembre 2007, n. 244. Anteriormente, la procedura era riservata soltanto alle somme iscritte a ruolo ed a condizione che il contribuente si trovasse in condizione di temporanea situazione di obiettiva difficoltà e che la richiesta fosse stata presentata, a pena di decadenza, prima dell'inizio della procedura esecutiva.

Per usufruire del pagamento rateale è sempre necessario effettuare il versamento della prima rata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Le rate residue devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo e sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti interessi al tasso del 3,5% annuo, che iniziano a decorrere dal primo giorno del secondo mese successivo a quello in cui è stata elaborata la comunicazione e devono essere calcolati fino al giorno di scadenza effettivo della rata (ultimo giorno del trimestre di riferimento). Per la definizione delle rate è sufficiente collegarsi al link <http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/ratef24/compila.php> e compilare i diversi campi secondo le istruzioni.

Con la manovra Monti (D.L. 201/2011 convertito in L. 214/2011), dal 28 dicembre 2011 sono entrate in vigore le nuove norme relative alla rateazione degli avvisi bonari. Gli avvisi bonari interessati dalle novità sono le comunicazioni di irregolarità emesse dall'Agenzia delle Entrate a seguito di:

- controlli automatici di cui all'art. 36-bis del Dpr 600/73 e all'art. 54-bis del Dpr 633/72, eseguiti dagli Uffici a seguito del controllo formale delle dichiarazioni;
- controlli formali di cui all'art. 36-ter del Dpr 600/73, che evidenziano delle irregolarità tra i dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e quelli dichiarati dal contribuente.

Una volta verificata l'esattezza degli importi richiesti, il contribuente può usufruire di uno sconto sulle sanzioni se paga l'importo dovuto entro 30 giorni. In tal caso la sanzione sarà ridotta dal 30% al 10%, qualora l'avviso sia scaturito da controlli automatici, e dal 30% al 20% qualora esso derivi da controlli formali.

Il pagamento degli importi indicati negli avvisi bonari può essere dilazionato:

- fino a 6 rate trimestrali se l'importo non supera i 5.000 euro;
- fino a 20 rate trimestrali se supera i 5.000 euro.

Prima dell'entrata in vigore della manovra Monti, in base al D.Lgs. n. 472/97 il contribuente era tenuto a presentare una garanzia fideiussoria commisurata all'importo delle somme dovute qualora il valore complessivo delle rate successive alla prima superasse i 50.000 euro. Le nuove disposizioni, invece, prevedono che a prescindere dall'entità dell'importo tale garanzia non sia più necessaria. Il beneficio della rateizzazione viene meno qualora non si rispettino i termini di pagamento delle rate. Nello specifico, ciò avviene se non viene pagata la prima rata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione e se non viene pagata una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata seguente. La manovra Monti ha introdotto un'ulteriore novità, definendo che il beneficio della dilazione rimane fermo se il contribuente sana il mancato pagamento di una **rata diversa dalla prima** entro il

6

termine per il versamento della rata successiva, definendo la sanzione con l'istituto del ravvedimento operoso, pagando la sanzione ridotta:

- di 1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo (ravvedimento sprint), se il pagamento avviene con un ritardo non superiore a 15 giorni;
- di 1/10 del 30% (3%) se il pagamento avviene entro 30 giorni;
- di 1/8 del 30% (3,75%) se il pagamento avviene successivamente al predetto termine di 30 giorni (e ovviamente entro il pagamento della rata successiva).

Il pagamento oltre i termini consentiti, anche di una sola rata, dalla disposizione in esame implica:

- il disconoscimento della dilazione con iscrizione delle somme dovute a ruolo;
- la sanzione per omesso versamento, contestata originariamente con avviso bonario, nella misura del 30% con decurtazione di quanto già versato a titolo di sanzioni e interessi.

La novità decorre dal 28 dicembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione), ed è estesa anche alle rateazioni in corso a tale data.

Per poter utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso l'Agenzia delle Entrate ha approvato con la Risoluzione n. 132 del 29/12/2011 tutti i nuovi codici tributo da adoperare, di seguito riportati:

- **8929**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi degli artt. 36-bis Dpr n. 600/73 e 54-bis Dpr n. 633/72 - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - SANZIONE";
- **1980**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito dei controlli automatizzati effettuati ai sensi degli artt. 36-bis Dpr n. 600/73 e 54-bis Dpr n. 633/72 - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - INTERESSI";
- **8931**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata relativi ad indennità di fine rapporto di lavoro dipendete e alle prestazioni in forma di capitale - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - SANZIONE";
- **1981**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata relativi ad indennità di fine rapporto di lavoro dipendete e alle prestazioni in forma di capitale - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - INTERESSI";
- **8932**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito della liquidazione delle imposte sui redditi relative ad arretrati e simili - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - SANZIONE";
- **1982**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito della liquidazione delle imposte sui redditi relative ad arretrati e simili - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - INTERESSI";
- **8933**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-ter Dpr n. 600/73 - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - SANZIONE";

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

- **1983**: denominato "Ravvedimento su importi rateizzati a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-ter Dpr n. 600/73 - art. 3-bis, c. 4bis, D.Lgs. n. 462/97 - INTERESSI".

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione dell'anno di riferimento, nel formato "AAAA" e del codice atto, evidenziati nella comunicazione ricevuta dal contribuente. Si precisa che restano comunque dovuti gli interessi da rateazione di cui all'articolo 3-bis, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione sino alla data di scadenza della rata oggetto di ravvedimento.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it