

RAVVEDIMENTI OPEROSI, GESTIONE AVVISI BONARI, CARTELLE DI PAGAMENTO E DEFLATIVI

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

INDICE

PRIMA PARTE

Il ravvedimento operoso alla luce dei più recenti chiarimenti:
correzione di dichiarazioni, comunicazioni, versamenti

Gli avvisi di irregolarità IVA e IIDDD:
funzione, lavorazione, rateazione, correlazione con nuove liq. periodiche IVA

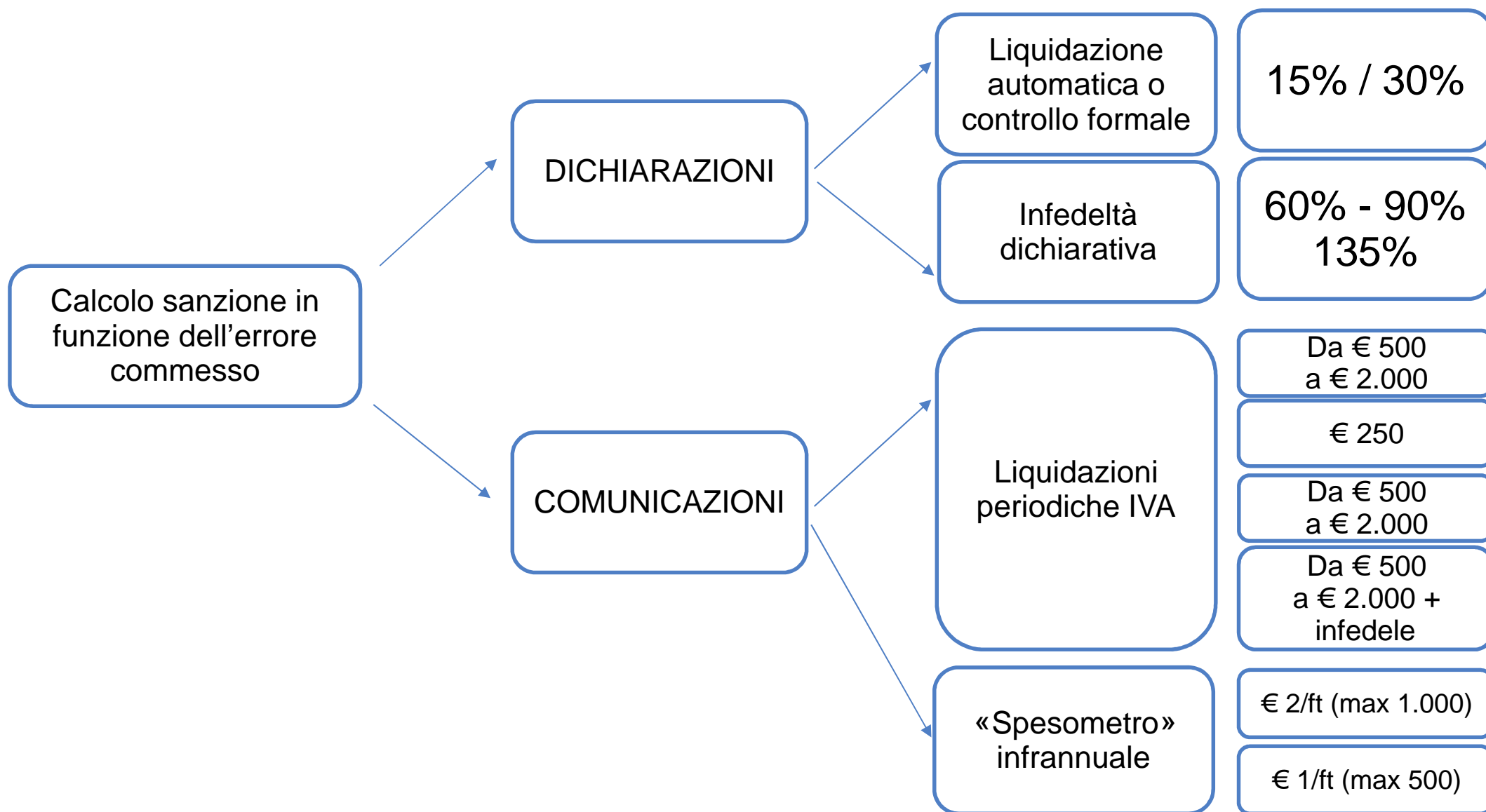
SECONDA PARTE

La cartella di pagamento:
Funzione, lavorazione, rateazione, rottamazione “bis”

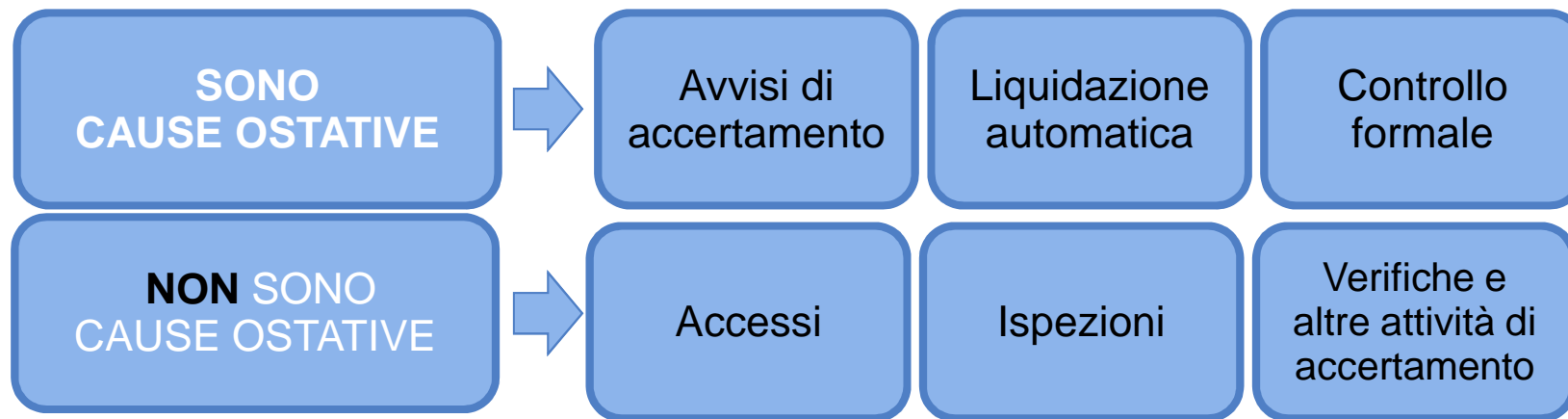
Gli istituti deflativi del contenzioso
tipologie, utilizzo, tecniche difensive

Il ravvedimento operoso alla luce dei più recenti chiarimenti

GLI ERRORI SANABILI



LE CONDIZIONI



LE RIDUZIONI DELLE SANZIONI

1/10	Mancato <u>versamento</u>, sanato entro 30 giorni	Tutti i tributi
1/9	<u>Qualsiasi errore</u>, entro 90 giorni dall'errore o, nel caso di errori commessi in dichiarazione, dal termine di presentazione della stessa	Tutti i tributi
1/8	<u>Qualsiasi errore</u>, entro termine presentazione dichiarazione anno in cui è commesso l'errore	Tutti i tributi
1/7	<u>Qualsiasi errore</u>, entro termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello in cui è commesso l'errore	Tributi ADE
1/6	<u>Qualsiasi errore</u>, oltre termine presentazione dichiarazione anno successivo a quello in cui è commesso l'errore	Tributi ADE
1/5	<u>Qualsiasi errore</u>, a seguito della notifica di un PVC	Tributi ADE
1/10	<u>Presentazione dichiarazione</u>, con ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza originaria	Tutti i tributi

LE VIOLAZIONI PRODROMICHE: CM 6/E/2015

Domanda

Si chiede di sapere se nella nuova disciplina del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.lgs n. 472/97, come modificata dalla Legge di Stabilità 2015, con particolare riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, debba ritenersi confermato l'orientamento delle Circolari n. 180 e n. 192 del 1998, circa l'onere di regolarizzare distintamente le **violazioni prodromiche** (es. omessa fatturazione) e quelle conseguenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

Risposta

La Legge di Stabilità 2015 pone l'obiettivo di incidere significativamente sulle modalità di gestione del rapporto tra fisco e contribuenti. (...) Ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate si applicano le novità in materia di ravvedimento, comprese quelle relative alla eliminazione della preclusione secondo la quale l'istituto del ravvedimento può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. **Le novelle normative, però, non modificano, per il resto, l'assetto generale dell'istituto del ravvedimento. Pertanto, anche con riguardo alla definizione delle violazioni già constatate, si ritiene che debba ritenersi confermato l'orientamento delle Circolari n. 180 e 192 del 1998 circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche** (es. omessa fatturazione) e quelle conseguenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

TIPOLOGIE DI TRIBUTI: CM 23/E/2015

Tra i tributi amministrati dall'Agenzia rientrano, oltre alle imposte dirette, l'IVA, le imposte / entrate erariali, anche **l'IRAP e le addizionali comunale e regionale all'IRPEF.**

La riduzione delle sanzioni nella misura di **1/5** (PVC), pur in assenza di un'espressa previsione normativa in tal senso, **è possibile esclusivamente nel caso di contestazione su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate,** analogamente a quanto previsto per il ravvedimento di cui alle lett. b-bis) e b-ter).

VERSAMENTI ERRATI: RAVVEDIMENTO “BREVE”(1 di 2)

Art.23, co.31
DL 98/2011

Per i versamenti effettuati con **ritardo NON superiore a 15 giorni**, riduzione di 1/15 per ogni giorno di ritardo, della sanzione ordinaria del **30%**



Dal 01.01.2016, per i versamenti con **ritardo NON superiore a 90 giorni**, si applica la sanzione ridotta alla metà (**15%**)

*(CM 41/E del 2011): Si ricorda infine che, come chiarito dalla circolare n. 138/E del 5 luglio 2000, la diminuzione in esame spetta **“indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento”**. Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*

VERSAMENTI ERRATI: RAVVEDIMENTO “BREVE”(2 di 2)

GIORNI DI RITARDO	SANZIONE IRROGABILE	RIDUZIONE 1/10 RAVVEDIMENTO	
1	10 euro	1 euro	$1.000 \times 15\% \times 1/15 \times 1/10$
10	100 euro	10 euro	$1.000 \times 15\% \times 10/15 \times 1/10$
14	140 euro	14 euro	$1.000 \times 15\% \times 14/15 \times 1/10$
15	150 euro	15 euro	Sanzione ordinaria / 10

VERSAMENTI ERRATI: RAVVEDIMENTO “FRAZIONATO”

RM 67/E DEL 2011

Il ravvedimento operoso dell'intero importo omesso non è valido qualora:

- preveda solo il pagamento della “prima rata” entro i termini normativamente previsti (mentre i versamenti delle rate successive sono effettuati oltre tali termini);
- tra un versamento e l'altro vengono posti in essere controlli fiscali.

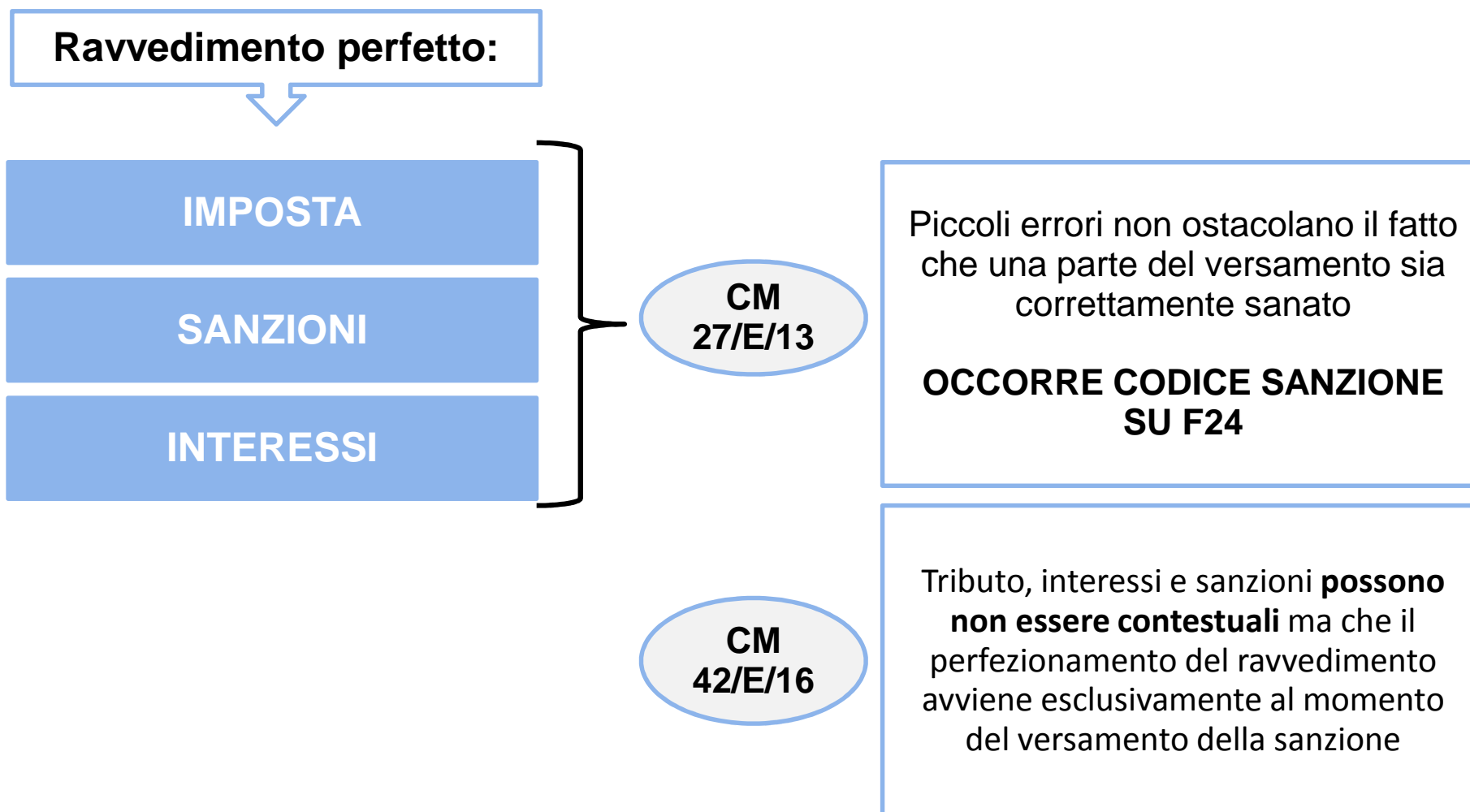
In tali due ipotesi il beneficio del ravvedimento operoso trova applicazione solo per le rate pagate (unitamente ai relativi interessi e sanzioni) nei termini previsti e prima di eventuali controlli fiscali (**in senso contrario, Cass. 19017/2015**).

RAVVEDIMENTO

≠

RATEAZIONE

ERRORI SUI VERSAMENTI: EFFETTI



DEFINIZIONI ATTI: ERRORI SUI VERSAMENTI

Definizione integrale art. 15

Definizione sanzioni art. 17

Accertamento con adesione

- MANCA AUTOMATISMO SUGLI ERRORI
- LIEVI RITARDI SONO SCUSABILI
- VERSAMENTI CARENTI SONO SCUSABILI SOLO OVE LA DIFFERENZA SIA ASSOLUTAMENTE MODESTA

CM 65/E DEL 2001:
VALUTAZIONE RIMESSA ALL'UFFICIO

IL LIEVE INADEMPIMENTO

L'art. 15 ter del D.P.R. 602/73, inserito dall'art. 3 bis del **D. Lgs. 159/2015**, prevede l'istituto del "lieve inadempimento" che esclude la decadenza dalla dilazione in caso di lieve inadempimento dovuto a:

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

La norma si applica anche con riguardo a:

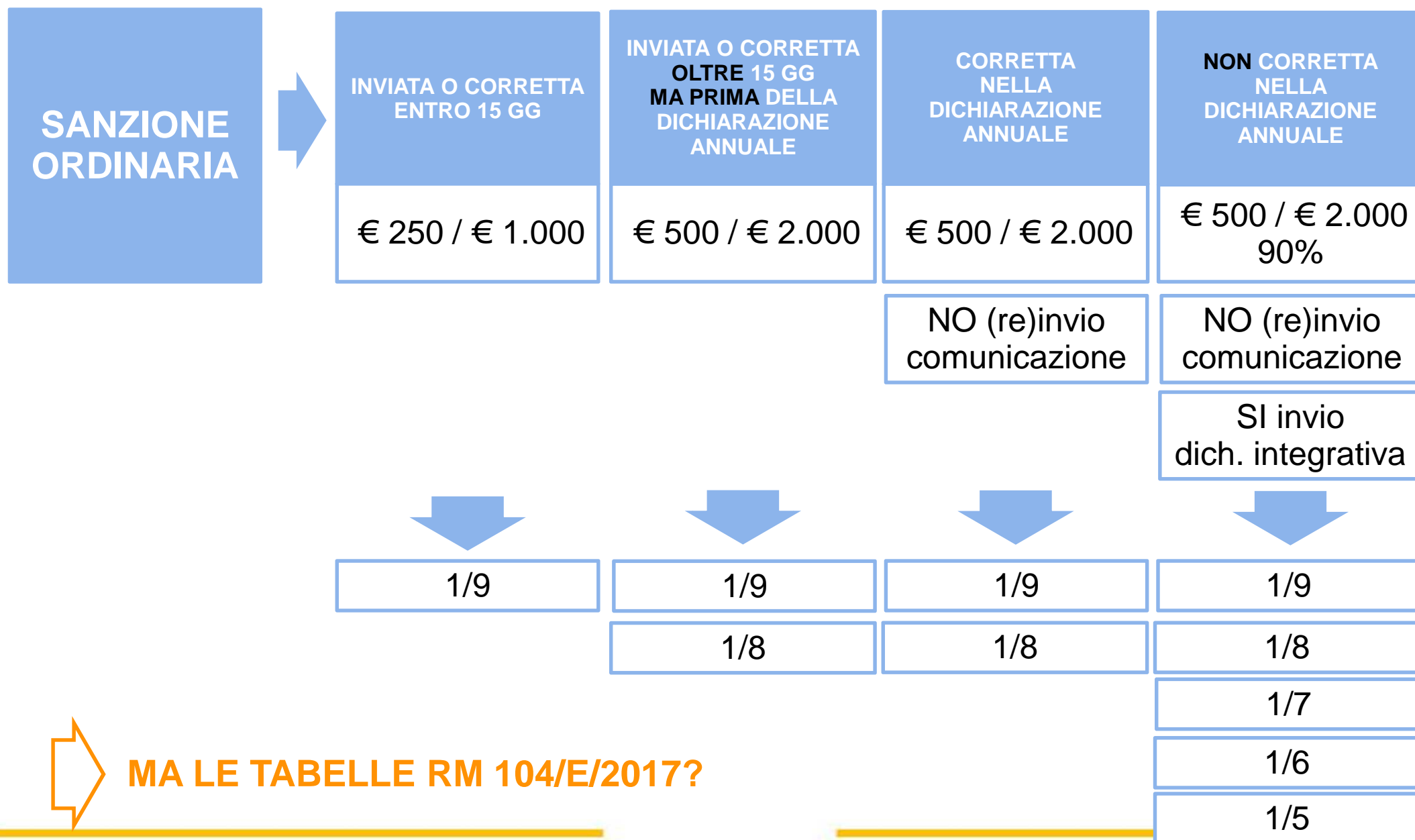
- **versamento in unica soluzione** delle somme dovute ai sensi dell'art. 2, co.2, e dell'art. 3, co. 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 (36bis/36ter);
- **versamento in unica soluzione** o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, co.1, del D.Lgs.19 giugno 1997, n. 218 (acc.to con adesione).

ERRORI SUI VERSAMENTI: BUSSOLA SANZIONI

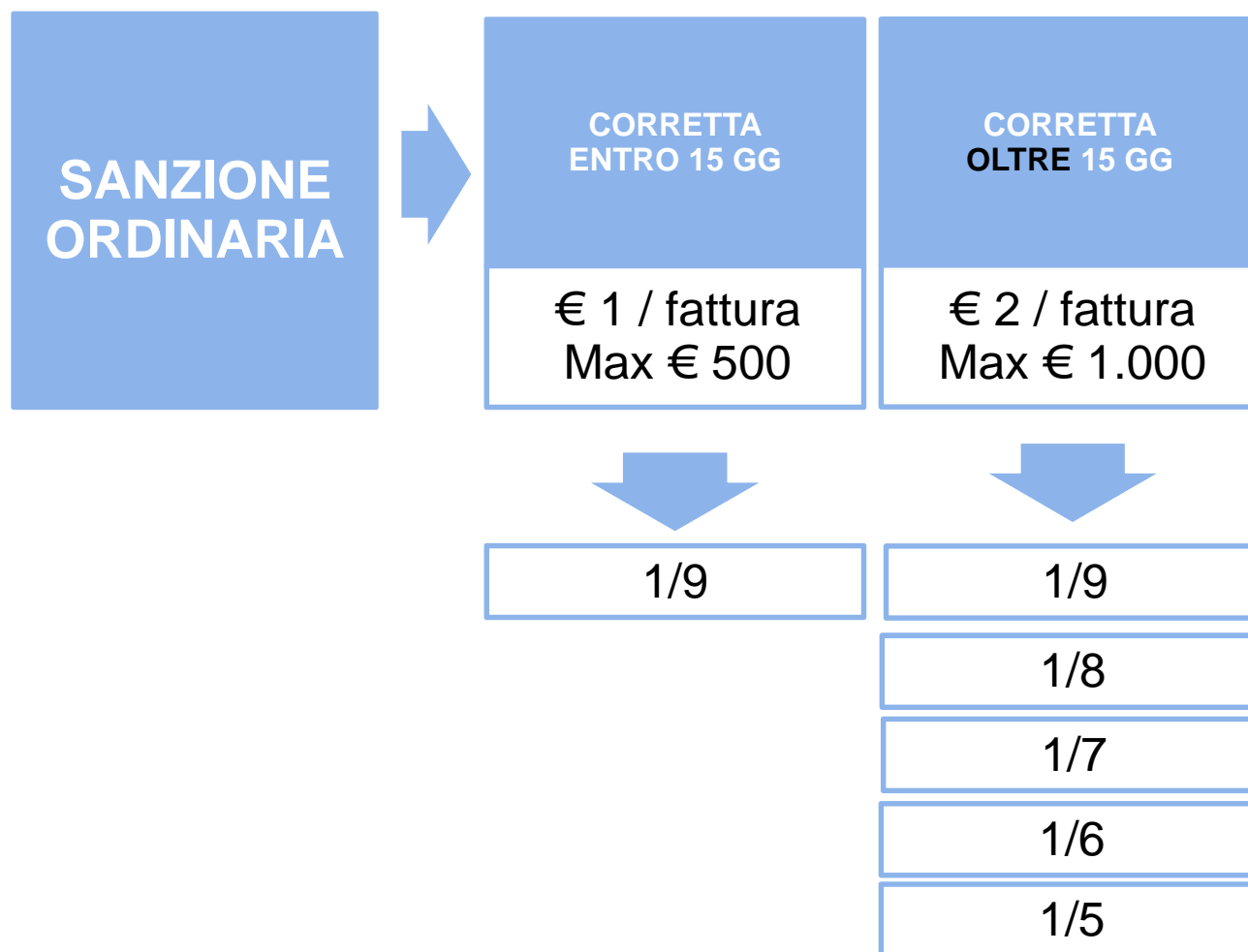
**RIDUZIONE DAL 30% AL 15% DELLA SANZIONE
PER VERSAMENTI EFFETTUATI ENTRO I 90 GIORNI**

Dal 1° al 14° giorno	Dal 1% al 14%, in base al giorno di pagamento	Ravvedibile a 1/10
Dal 15° al 30° giorno	15%	Ravvedibile a 1/10
Dal 31° al 90° giorno	15%	Ravvedibile a 1/9
Oltre il 90° giorno	30%	Ravvedibile violazione versamento / dichiarativa

LIQUIDAZIONE PERIODICA IVA: RAVVEDIMENTO



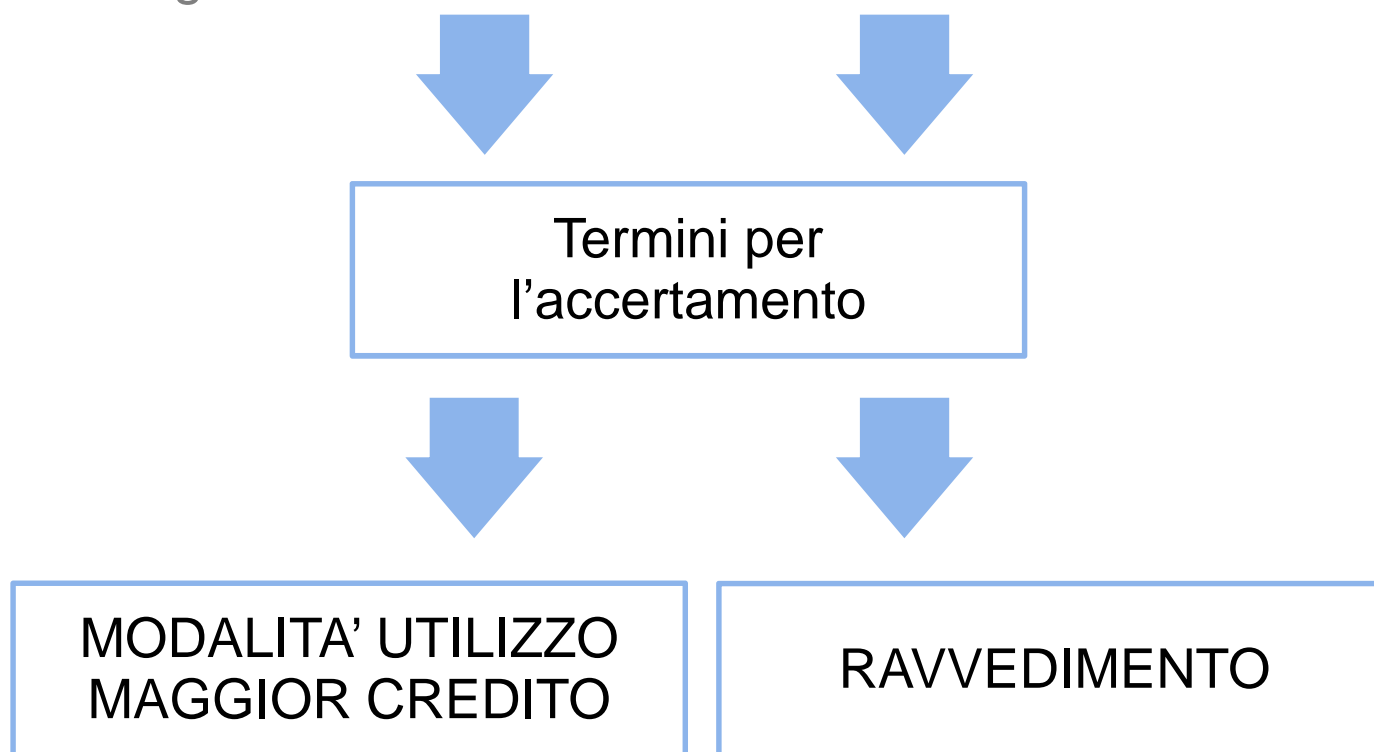
SPESEMETRO: RAVVEDIMENTO (RM 104/E/2017)



MA LE TABELLE RM 104/E/2017?

LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Con l'entrata in vigore del DL 193/2016, il termine per la presentazione delle dichiarazioni integrative **A FAVORE** ed **A SFAVORE** sono stati riallineati



INTEGRATIVE A FAVORE (1 di 3)

In nuovi termini di decadenza del potere di accertamento, a decorrere dall'anno di imposta 2016

	VECCHI TERMINI	NUOVI TERMINI
DICHIARAZIONE PRESENTATA	31/12 del quarto anno successivo a presentazione	31/12 del quinto anno successivo a presentazione
DICHIARAZIONE OMESSA	31/12 del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata	31/12 del settimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata

INTEGRATIVE A FAVORE (2 di 3)

Modalità di utilizzo del maggior credito

IIDD, IRAP, 770

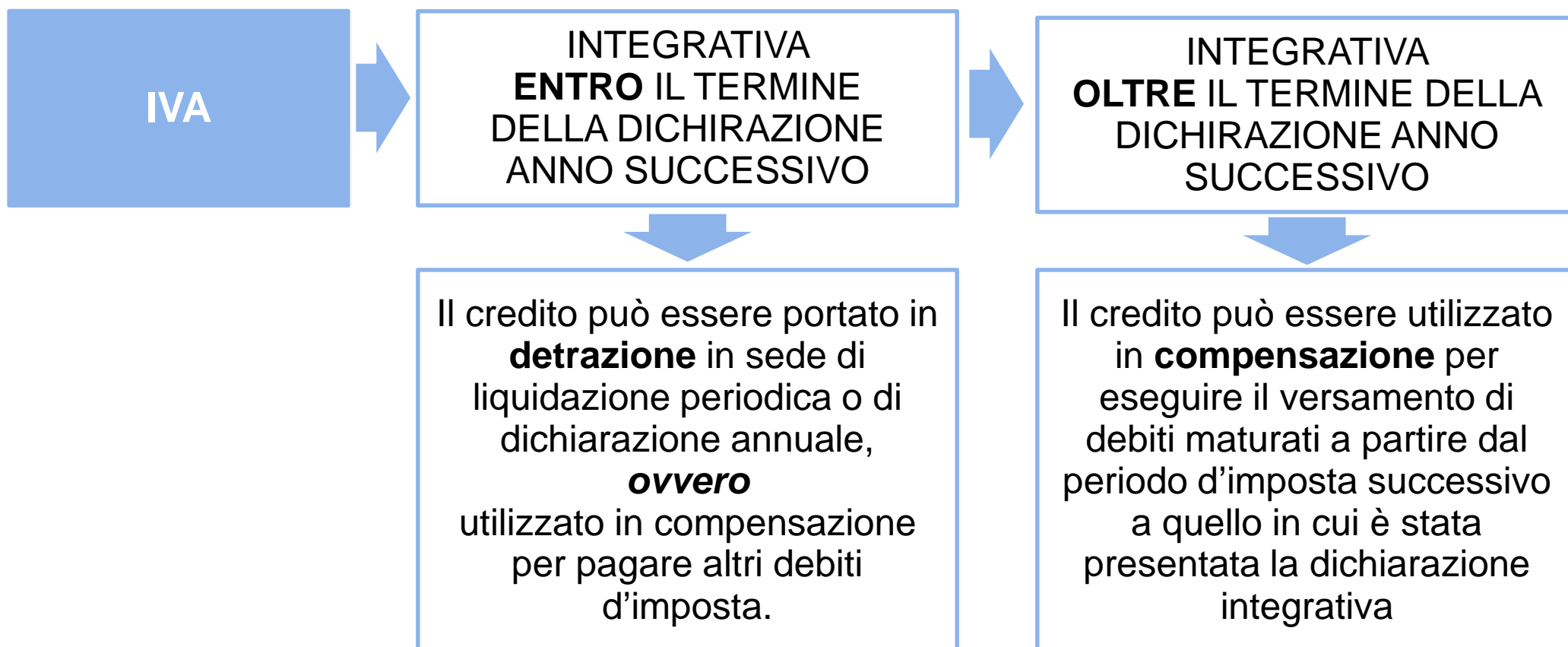
Se l'integrativa ha ad oggetto correzione di **errori contabili di competenza** e viene presentata **oltre il termine** prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**:

Il maggior credito (o minore debito) che ne deriva può essere utilizzato in compensazione per eseguire il versamento di debiti **maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.**

ESEMPIO: Modello Unico/2017 integrativo "a favore" presentato il 07/10/2018 >>> maggior credito utilizzabile per compensare debiti d'imposta maturati a decorrere dal 2019

INTEGRATIVE A FAVORE (3 di 3)

Modalità di utilizzo del maggior credito



INTEGRATIVA: COM. STAMPA ADE 18.12.2015

Laddove il contribuente intenda regolarizzare **errori** od **omissioni commessi nella dichiarazione presentata e che rilevano sulla determinazione e sul pagamento del tributo**, **entro 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione, avvalendosi del ravvedimento operoso, dovrà:

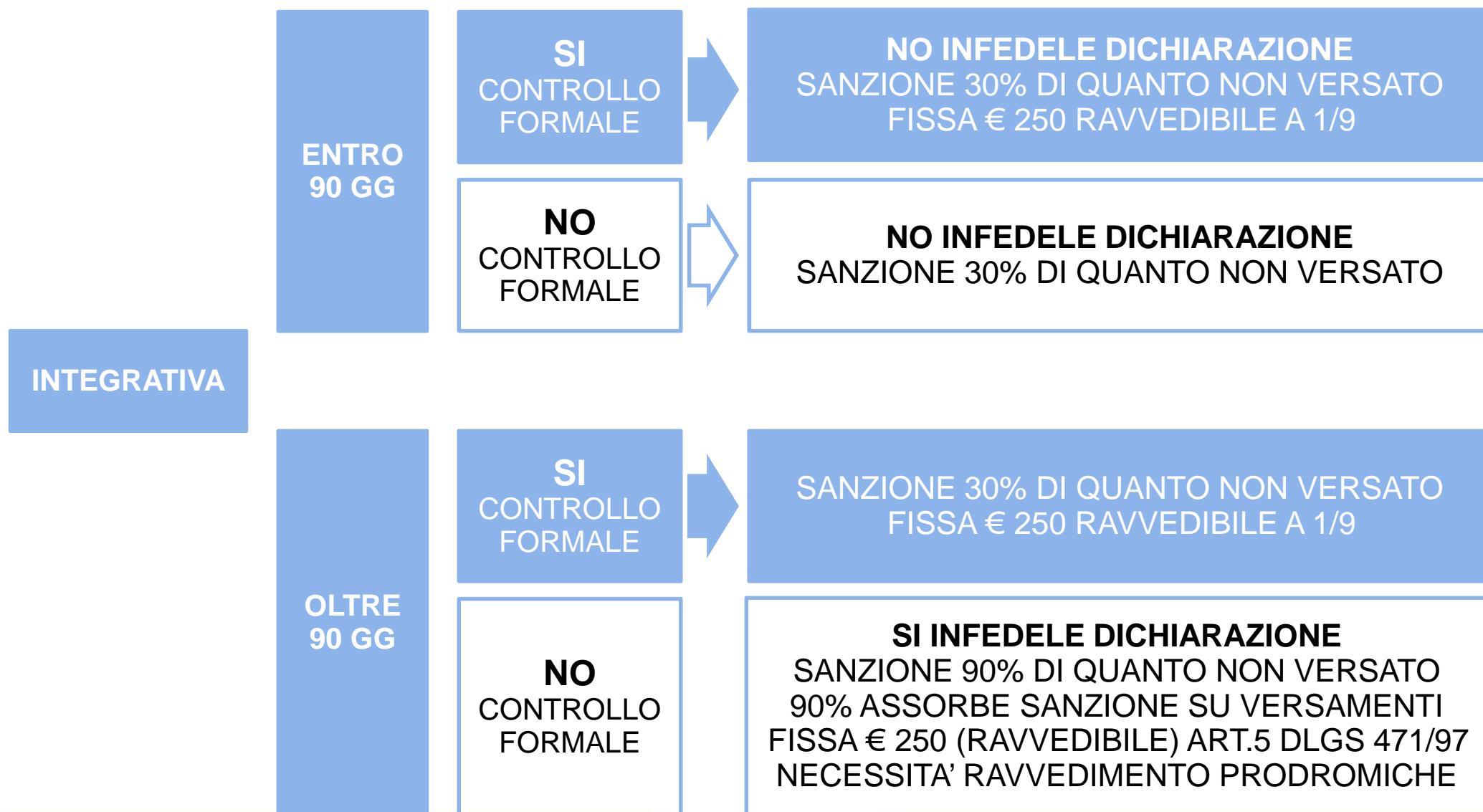
- presentare una dichiarazione corretta (c.d. integrativa) entro il termine di novanta giorni, versando la corrispondente sanzione pari a **28 euro**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 euro prevista per l'ipotesi di irregolare dichiarazione, ridotta a **1/9**, ai sensi della lettera a)-bis), salvo che per la violazione sia prevista una più specifica misura sanzionatoria; **(dal 2016, € 250 x 1/9 = € 28)**
- **se risulta un versamento del tributo in misura inferiore** al dovuto, o l'utilizzo di un credito in misura superiore, il contribuente deve versare anche la relativa differenza e gli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. È dovuta, altresì, la relativa **sanzione per omesso versamento (pari al 30%)**, ridotta secondo le misure previste dall'articolo 13 del Dlgs n.472/1997, **in ragione del momento in cui interviene il versamento.**

TARDIVA: COM. STAMPA ADE 18.12.2015

Nel caso in cui, invece, il contribuente, per errore, non abbia presentato la dichiarazione e intenda provvedere, può farlo entro i successivi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario (oltre il quale la dichiarazione si considera omessa), avvalendosi del ravvedimento operoso. A tale fine, dovrà:

- presentare la dichiarazione, versando la corrispondente sanzione per la tardività, pari a **25 euro**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 euro, ridotta a un **1/10**, ai sensi della lettera c); **(dal 2016, € 250 x 1/10 = € 25)**
- **se risulta anche un tardivo od omesso versamento** del tributo, procedere al pagamento del tributo e degli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. **È dovuta, altresì, la relativa sanzione per omesso versamento (pari al 30%),** ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, **in ragione del momento in cui interviene il versamento.**

INTEGRATIVE A SFAVORE: CM 42/E/16



REVERSE CHARGE E SANZIONI: CM 16/E/2017

Tipo violazione	Sanzione	
	Fino al 31.12.2015 <i>art. 6, commi 2 e 4</i>	Dall'1.1.2016 <i>art. 6, commi 2 e 4</i>
Errata documentazione o registrazione operazioni non imponibili / esenti / non soggette IVA	<ul style="list-style-type: none"> dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati / registrati, con un minimo di € 1.000.000 da € 500.000 a € 4.000.000 se la violazione non rileva neppure per la determinazione del reddito 	<ul style="list-style-type: none"> dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati / registrati, con un minimo di € 500 da € 250 a € 2.000 se la violazione non rileva neppure per la determinazione del reddito

Tipo violazione	Sanzione	
	Fino al 31.12.2015 <i>art. 6, comma 9-bis</i>	Dall'1.1.2016 <i>art. 6, comma 9-bis</i>
Omessa / errata applicazione reverse charge	<ul style="list-style-type: none"> dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di € 258, se l'IVA non è assolta dall'acquirente / committente dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di € 258, se l'IVA è stata irregolarmente addebitata dal cedente / prestatore e non versata 	<ul style="list-style-type: none"> da € 500 a € 20.000 in capo all'acquirente / committente dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000, se l'operazione non risulta dalla contabilità. <p>Tali sanzioni sono applicabili anche in caso di mancata regolarizzazione da parte dell'acquirente / committente dell'omessa / irregolare fatturazione da parte del cedente / prestatore.</p>
IVA assolta erroneamente da cedente / prestatore	<ul style="list-style-type: none"> 3% dell'imposta, con un minimo di € 258 se l'IVA è assolta (anche irregolarmente) 	<i>art. 6, comma 9-bis1</i> da € 250 a € 10.000 in capo all'acquirente / committente (fermo restando il diritto a detrarre l'IVA)
IVA assolta erroneamente da acquirente / committente		<i>art. 6, comma 9-bis2</i> da € 250 a € 10.000 in capo al cedente / prestatore (fermo restando il diritto a detrarre l'IVA)
Applicazione reverse charge ad operazioni non imponibili / esenti / non soggette IVA		<i>art. 6, comma 9-bis3</i> <ul style="list-style-type: none"> in sede di accertamento sono espunti il debito IVA e la detrazione operata nella liquidazione periodica dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di € 1.000 se relativa ad operazioni inesistenti

SANZIONE PROPORZIONALE

Con riferimento ciascun fornitore/committente e ciascuna liquidazione periodica

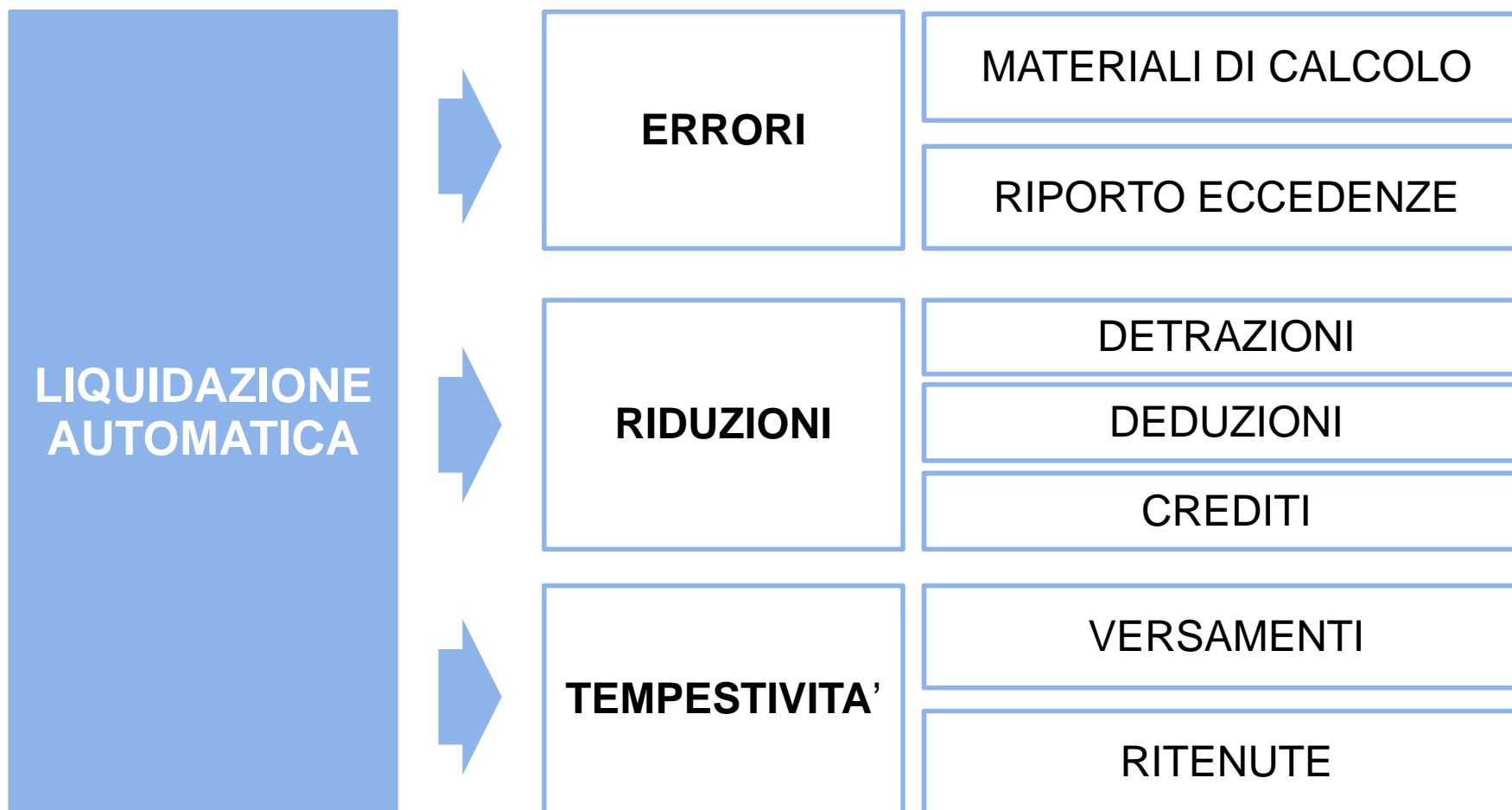
FAVOR REI

DETRAZIONE RICONSCIUTA

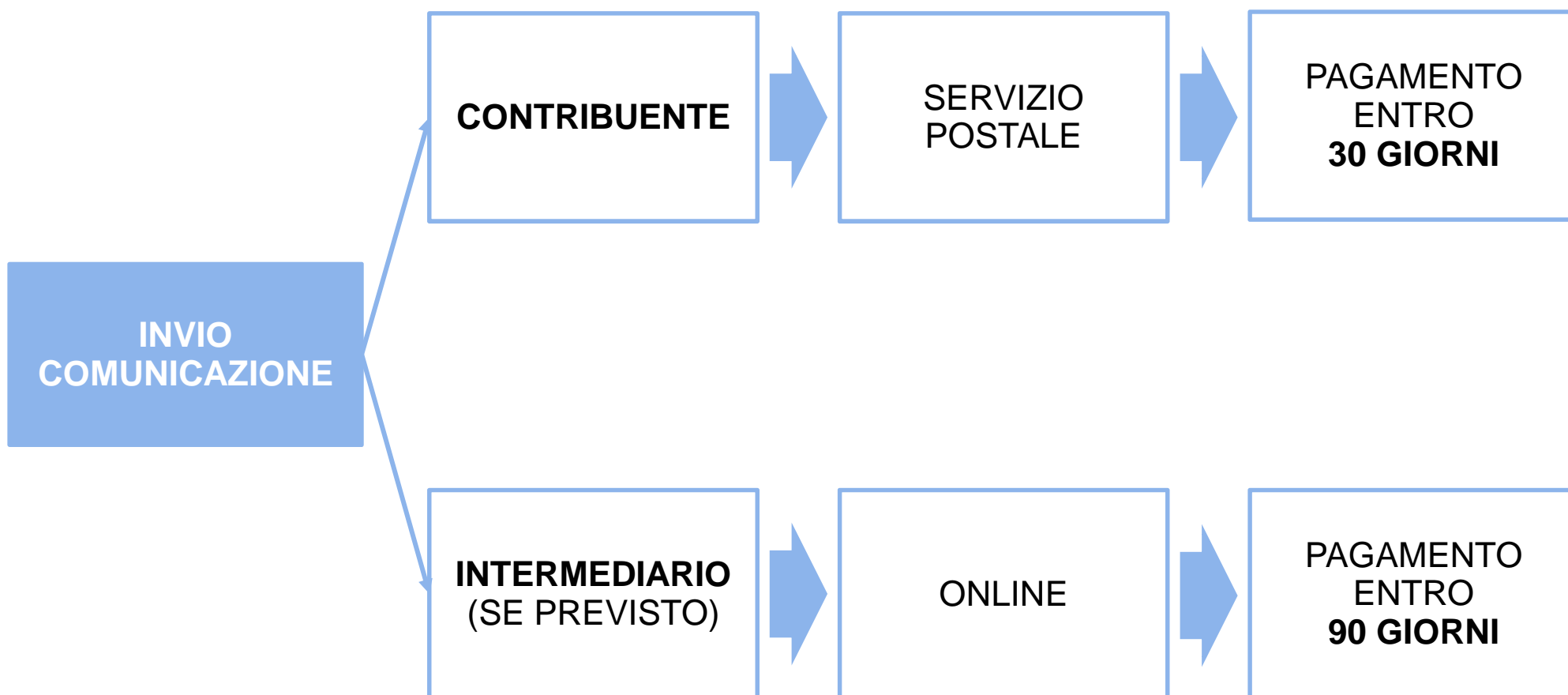
ISTANZE DI AUTOTUTELA

Gli avvisi di irregolarità IVA e II.DD.

L'AVVISO DI IRREGOLARITA' ("BONARIO")



L'AVVISO BONRARIO: PROCEDURA



L'AVVISO DI IRREGOLARITA': RATEAZIONE

Controlli **art.36 bis**

Controlli **art.36 ter**

Liquidazione redditi
tassazione separata

<http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/ratef24/compila.php>



Fino
5.000 euro

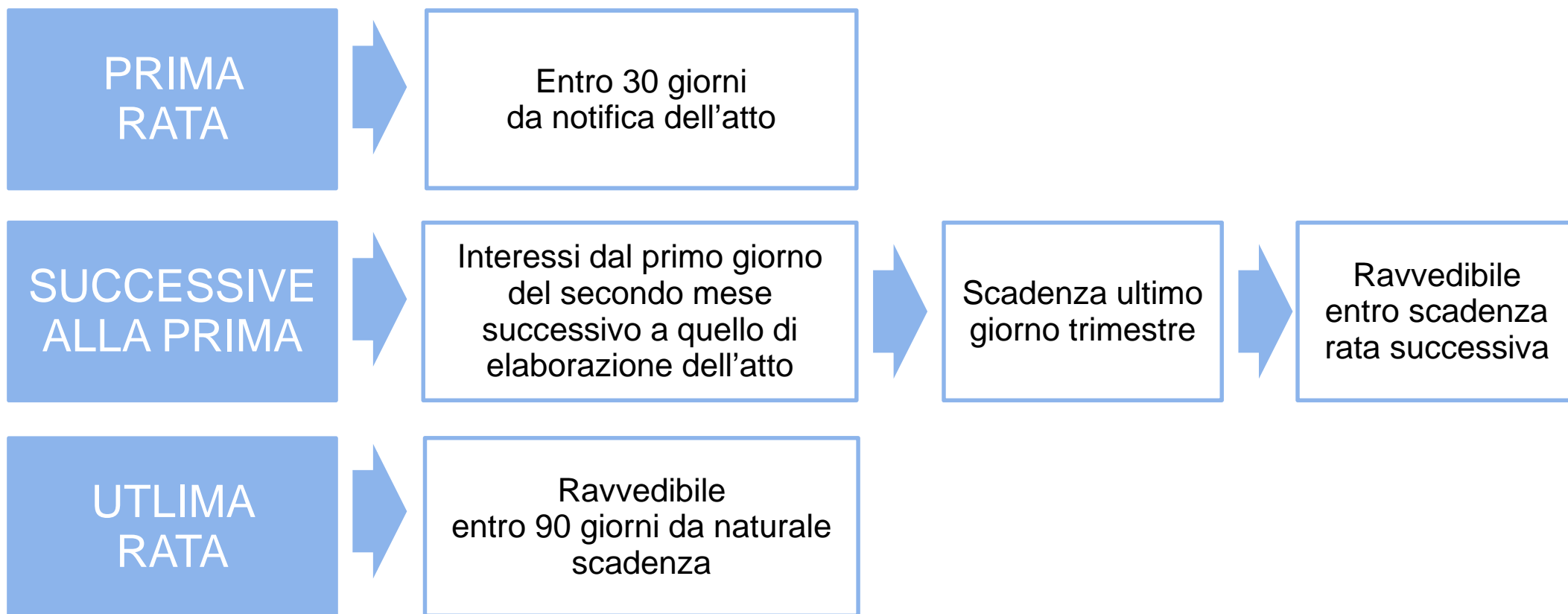
8 rate
trimestrali



Oltre
5.000 euro

20 rate
trimestrali

L'AVVISO DI IRREGOLARITA': SCADENZE



L'AVVISO BONARIO: QUESTIONI PRATICHE

1

Art.6 co.5 Legge 212/2000: nullità della cartella di pagamento non preceduta dall'avviso bonario se “*sussistono incertezze su aspetti rilevanti delle dichiarazioni*”.

Cass. 17396/2010, 22035/2010, 24048/2011, 3366/2013): nel caso di errori sui versamenti, è esclusa la nullità della cartella di pagamento emessa in violazione dell'art.6 co.5..

Cass. 7329/2012): l'omesso invio dell'avviso bonario non determina la nullità della cartella, nemmeno nel caso di incertezze di natura interpretativa.

2

Giurisprudenza di legittimità discordante sulla possibilità di impugnazione dell'avviso bonario.
Sfavorevole (Cass. 16428/2007)

Atto autonomamente impugnabile (Cass. 7344/2012)

3

In seguito al DL 201/2011, non è più necessario prestare alcuna garanzia per accedere alla rateazione (prima necessaria per somme > 50.000 (rateazione equiparata a quella prevista in caso di deflativo)

4

Contraddittorio con l'Ufficio: si conclude con comunicazione di “definitiva regolarità”, irregolarità parzialmente corretta” o “conferma di irregolarità”. La lavorazione dell'avviso bonario può avvenire anche tramite canale CIVIS

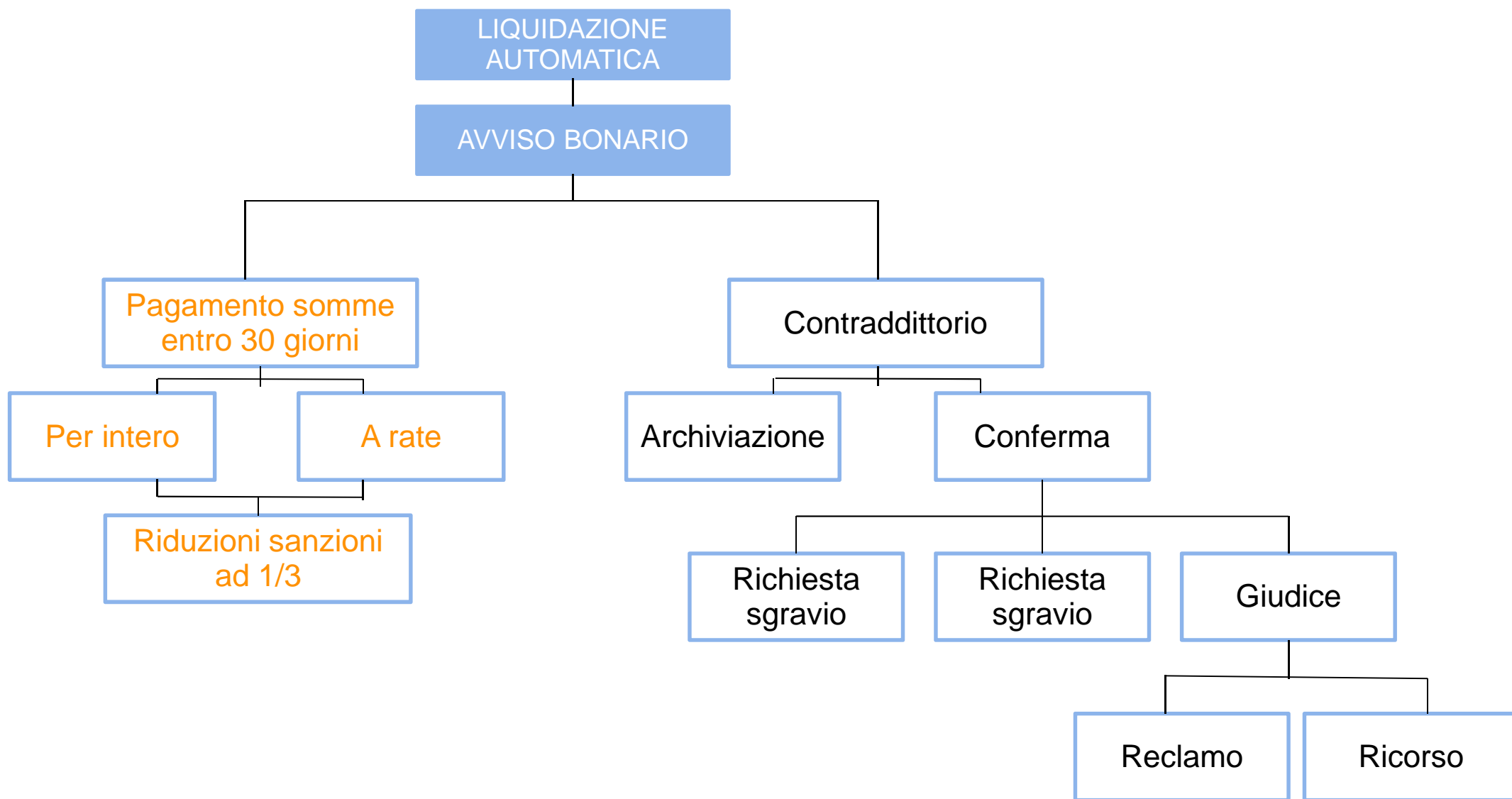
5

In caso di somme dovute, la sanzione ordinaria applicata all'omesso/tardivo versamento è ridotta ad 1/3.

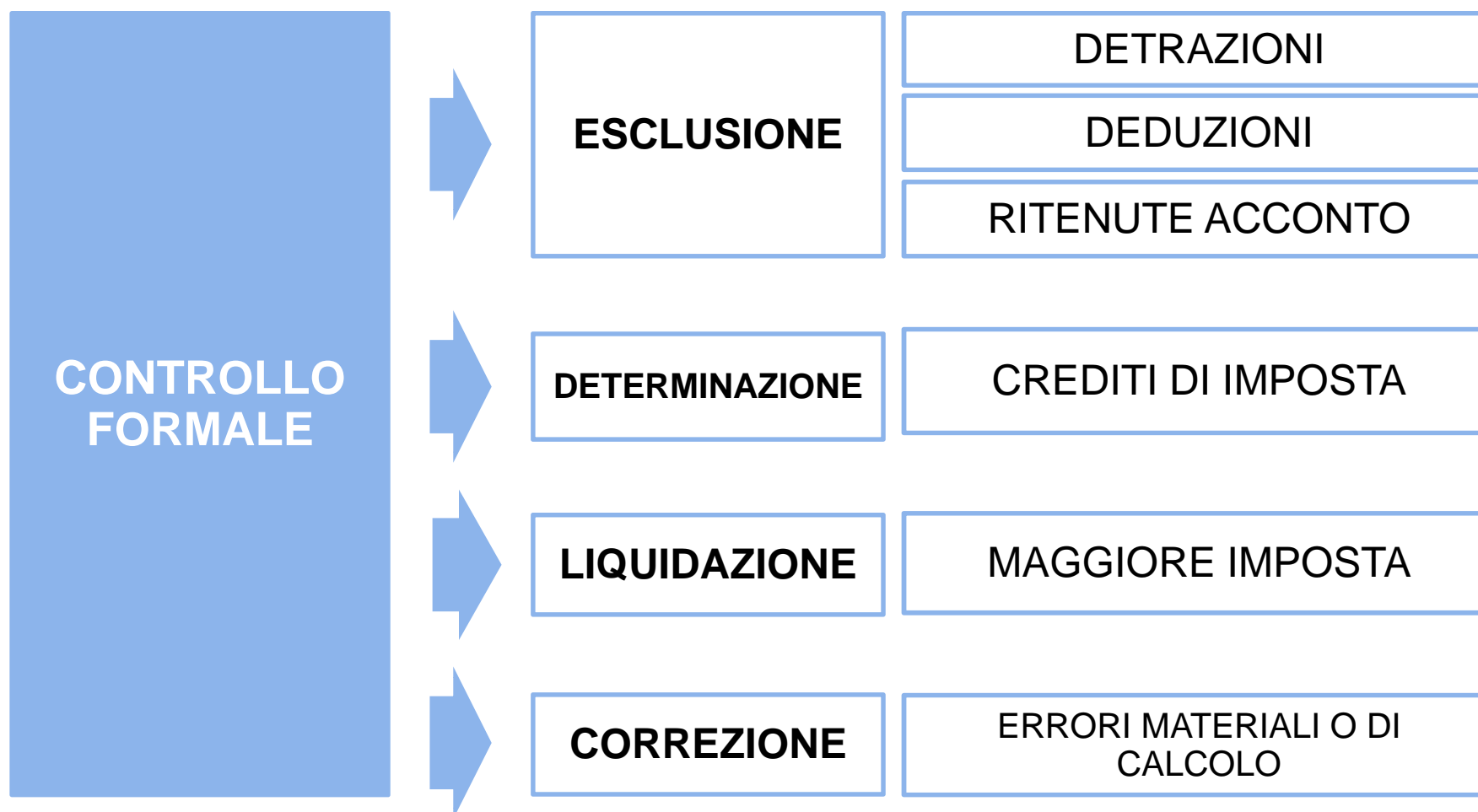
6

Indebite compensazioni: credito esistente ma spettante in misura inferiore a quella utilizzata *diverso da* credito inesistente >>> diverse conseguenze sanzionatorie.



AVVISO BONARIO: RIEPILOGO



IL CONTROLLO FORMALE



LIQUIDAZIONE AUTOMATICA E CONTROLLO FORMALE

	LIQUIDAZIONE AUTOMATICA	CONTROLLO FORMALE
		
Riscontro automatico voci in dichiarazione	SI	NO
Controllo cartolare	NO	SI
Riduzione sanzioni	1/3	2/3

L'ISTANZA DI AUTOTUTELA (1 di 2)

Se l'Amministrazione prende atto di aver commesso un errore **può annullare** il proprio operato e **correggere** l'errore senza necessità di attendere la decisione di un giudice.

La competenza ad effettuare la correzione è generalmente dello stesso Ufficio che ha emanato l'atto.

Un atto illegittimo può essere annullato “**d'ufficio**”, in via del tutto autonoma, oppure **su richiesta del contribuente**.

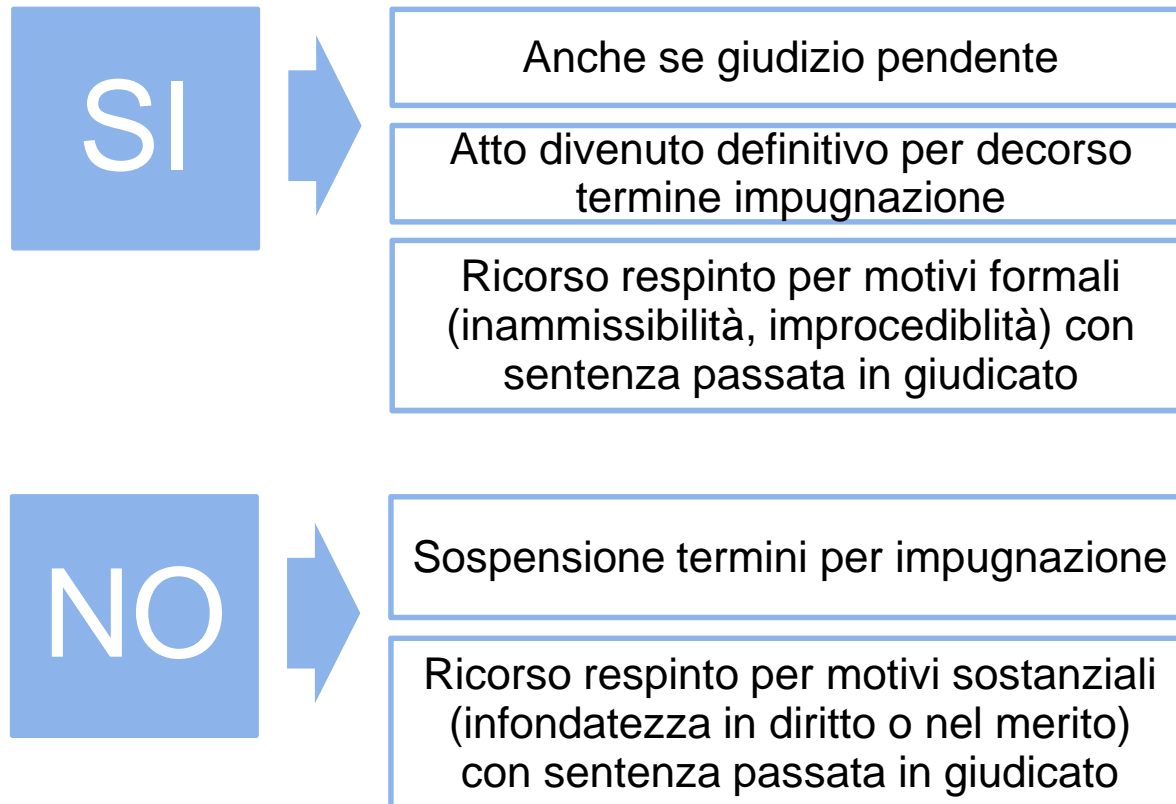
L'ISTANZA DI AUTOTUTELA (2 di 2)

Il contribuente può trasmettere all'ufficio competente una semplice domanda **in carta libera** contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute per chiedere il **riesame** e l'**annullamento** di:

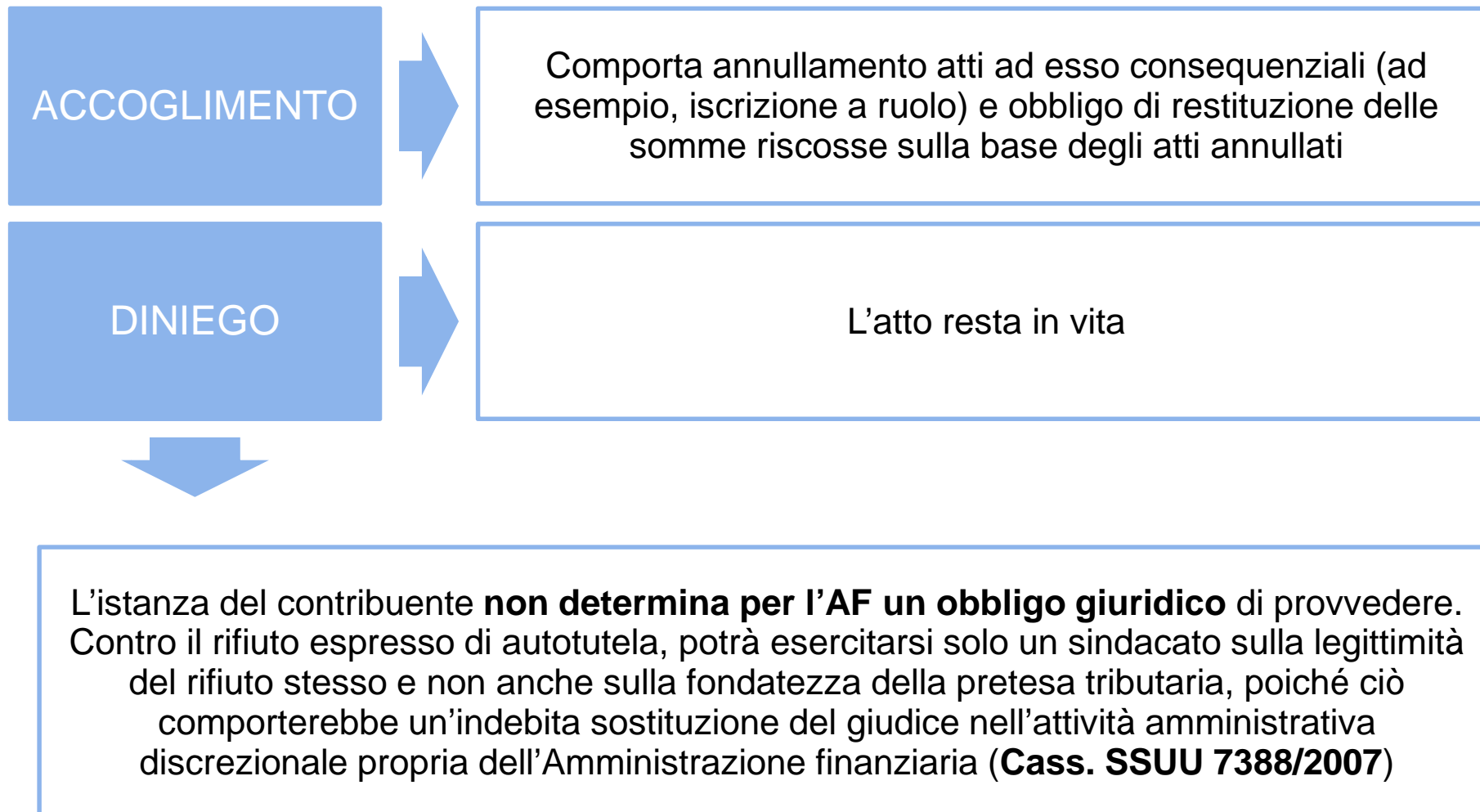
- comunicazione di irregolarità
- cartella di pagamento
- rigetto istanza di rimborso
- avviso di liquidazione
- avviso di rettifica
- avviso di accertamento
- atto di contestazione
- altri atti

L'ISTANZA DEVE ESSERE **MOTIVATA** E, POSSIBILMENTE, SUFFRAGATA DA DOCUMENTAZIONE

LIMITI E POSSIBILITA' DELL'AUTOTUTELA



EFFETTI DELL'AUTOTUTELA



MANCATO ANNULLAMENTO: RISARCIMENTO DANNI

L'Amministrazione Finanziaria **non può essere chiamata a rispondere del danno** eventualmente causato al contribuente sulla base del solo dato oggettivo della illegittimità della pretesa tributaria, essendo necessario che tale illegittimità sia connotata da un *quid pluris*, che è identificato nella **violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione che costituiscono il limite esterno della sua azione** (Cass. n.6283/2012)

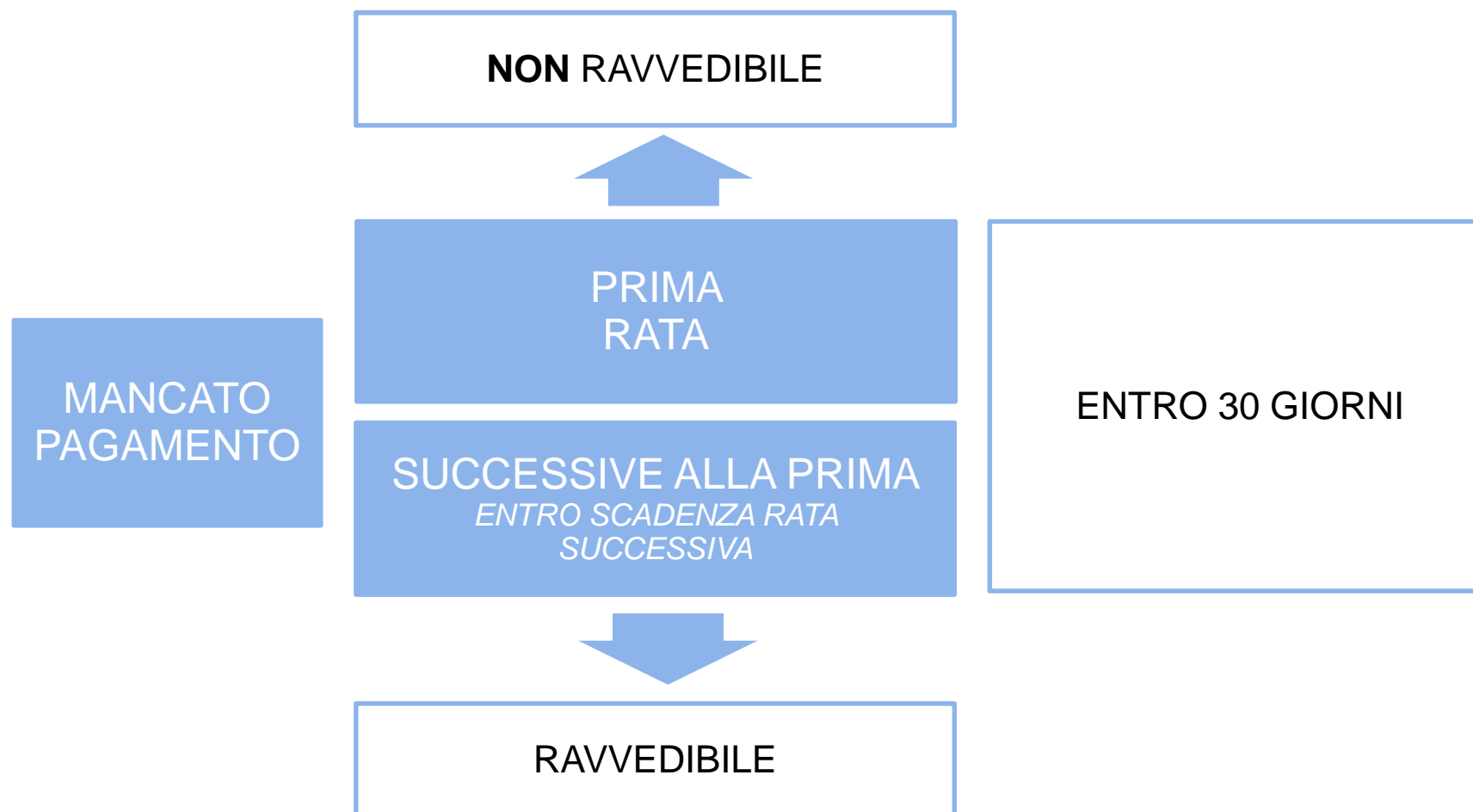
QUINDI

Il giudice, una volta accertata la sussistenza dell'evento dannoso, deve procedere ad accertare se esso sia:

- 1) qualificabile come ingiusto, in relazione alla sua incidenza su di un interesse rilevante per l'ordinamento;
- 2) derivante dalla condotta dell'AF (nesso di causa);
- 3) imputabile a responsabilità dell'AF, anche sotto il profilo del requisito soggettivo del dolo o della colpa

Cass. 698/2010, Cass. 5120/2011, Cass. 21963/2011
Risarcimento spese per la difesa contro atto annullato tardivamente.

AVVISI BONARI: DECADENZA DALLA RATEAZIONE



PIANI DI RATEAZIONE: NO SANZIONI AGLI EREDI

Con la **CM 29/E/2015**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in cui il debito venga a mancare nel periodo durante il quale è in corso una rateazione a seguito di:

- **definizione dell'accertamento** (acquiescenza, adesione, invito al contraddittorio, pvc)
- **altri deflativi** (mediazione e conciliazione giudiziale)



**LA SANZIONE SULLE SOMME RESIDUE
NON SI TRASMETTE AGLI EREDI**