



Circolare informativa per la clientela  
n. 8/2011 del 10 marzo 2011

**RAVVEDIMENTO e ISTITUTI DEFLATIVI  
NUOVA MISURA delle SANZIONI RIDOTTE  
ACCERTAMENTO – NOVITÀ**

In questa Circolare

- 1. Ravvedimento operoso**
- 2. Istituti deflativi del contenzioso**
- 3. Decorrenza**
- 4. Accertamenti parziali**
- 5. Controllo formale delle dichiarazioni**

Tra le disposizioni contenute nella L. 13.12.2010, n. 220, recante «*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*» (Legge di stabilità 2011) ve ne sono alcune che **elevano le misure sanzionatorie** per chi intende aderire ad un **istituto di deflazione del contenzioso tributario**.

Infatti, **dall'1.2.2011** viene elevato l'ammontare delle sanzioni per coloro che vogliono accedere al ravvedimento operoso o ad altri istituti per ridurre il contenzioso tributario.

Inoltre, sono ampliate le situazioni che consentono all'Amministrazione finanziaria di utilizzare l'**accertamento parziale** (art. 41-bis, D.P.R. 600/1973) e sono specificate le modalità per procedere all'**accertamento** mediante **verifica formale** delle dichiarazioni (art. 36-ter, D.P.R. 600/1973).

Non è agevole comprendere il motivo per il quale il Legislatore ha voluto compiere un percorso inverso rispetto a quello compiuto un paio d'anni fa.

Allora si cercò di aumentare l'appetibilità per gli strumenti deflativi del contenzioso, introducendo, ad esempio, l'adesione al contraddittorio e ai processi verbali di constatazione (pvc).

Anche il costo del ravvedimento spontaneo fu ridotto.

Quest'ultimo è stato utilizzato dalle imprese anche come una sorta di «polmone finanziario»: si manteneva liquidità rinviando il versamento, con una piccola maggiorazione, delle imposte.

Ora viene fatto esattamente il contrario, suggerendo una duplice lettura: o si ritiene che la fase critica della crisi economico-finanziaria in atto in tutto il mondo da qualche anno sia superata (per cui l'Erario ha voluto chiudere i rubinetti per coloro che si finanziavano ai danno dello Stato differendo i versamenti di quanto dovuto) oppure lo Stato ha una grande necessità di «far cassa», date le preoccupazioni sui conti pubblici trasmesse da quanto è successo in Grecia e in Irlanda.

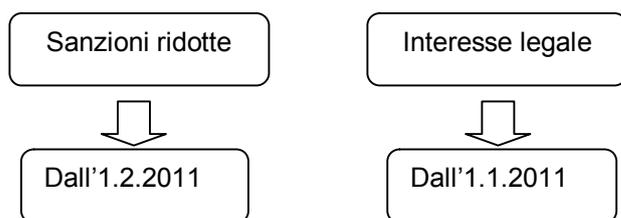
**RAVVEDIMENTO OPEROSO:** a partire dalle **violazioni commesse dall'1.2.2011** il costo del ravvedimento operoso, per le regolarizzazioni sui versamenti entro 30 giorni, passa dalla sanzione ridotta del 2,5% al 3%. Per quelle più lunghe si passa dal 3% al 3,75%.

Precisamente, le **nuove misure** delle **sanzioni** sono le seguenti:

- **1/10** (e non più 1/12) del **minimo** se la **regolarizzazione** dell'omesso o insufficiente versamento viene effettuata **entro 30 giorni** (lett. a) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997);
- **1/8** (e non più 1/10) del **minimo** se la regolarizzazione di una violazione sostanziale avviene entro il **termine** della **dichiarazione successiva** (lett. b) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997);
- **1/10** (e non più 1/12) del **minimo** se la dichiarazione omessa viene regolarizzata **entro i 90 giorni successivi** (lett. c) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997).

Per il calcolo delle sanzioni dovute in caso di ravvedimento spontaneo occorre considerare, oltre quella dell'inasprimento delle sanzioni appena viste, anche la variabile del saggio d'**interesse legale**. Il D.M. 7.12.2010 ha innalzato, a partire **dall'1.1.2011**, la misura del tasso legale dall'1% all'**1,5%**.

## SANZIONI RIDOTTE e INTERESSE LEGALE – DECORRENZA NUOVE MISURE



AUMENTO del «COSTO» del RAVVEDIMENTO OPEROSO		
	<b>Violazioni commesse fino al 31.1.2011</b>	<b>Violazioni commesse dall'1.2.2011</b>
Sanzione	Riduzione a 1/12 del minimo (*) Riduzione a 1/10 del minimo (**)	Riduzione a 1/10 del minimo (*) Riduzione a 1/8 del minimo (**)
Interessi	Al tasso legale, calcolati giorno per giorno (***)	

- (\*) Se la violazione viene sanata entro 30 giorni (in pratica, per il mancato versamento di imposte la cui sanzione è del 30%, la sanzione ridotta passa dal 2,5% al 3%).
- (\*\*) Se la violazione viene sanata oltre i 30 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa (o entro 1 anno, in ipotesi in cui non è previsto l'invio di una dichiarazione). La sanzione ridotta si eleva dal 3% al 3,75%.
- (\*\*\*) Si ricorda che il tasso legale, a partire dall'1.1.2011, è aumentato all'1,5% (D.M. 7.12.2010). Fino al 31.12.2010 il tasso legale era fissato nella misura dell'1%.

**ISTITUTI DEFLATIVI del CONTENZIOSO:** la Legge di stabilità 2011 ha previsto un **aumento** delle **sanzioni** nei casi di utilizzo dei vari strumenti a disposizione del contribuente che intenda sanare la propria posizione con il Fisco (accertamento con adesione, definizione agevolata, ecc.).

Così, sempre **dall'1.2.2011** costa di più aderire alle pretese del Fisco.

Ad esempio, le **sanzioni** ridotte a seguito di **accertamento con adesione** riferito alle imposte sui redditi, all'Iva, e alle altre imposte indirette sono elevate, a decorrere dall'1.2.2011, da 1/4 ad **1/3** del **minimo** previsto dalla legge. **Stesso rincaro** (da 1/4 a 1/3) per la **definizione agevolata delle sanzioni**.

Analogamente, in caso di rinuncia ad impugnare (cd. **acquiescenza**), in luogo della riduzione delle sanzioni applicabili ad 1/4 del dovuto, per effetto delle modifiche introdotte, la riduzione è limitata ad **1/3** delle stesse somme. Le misure appena citate passano da 1/8 a **1/6** nel caso in cui l'**avviso di accertamento non** sia stato preceduto da un **invito a comparire** o da un **pvc** definibile (cd. **acquiescenza rinforzata**).

In tema di **conciliazione giudiziale** di una controversia tributaria le **sanzioni** passano da 1/3 al **40%** delle **somme** irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo conciliato.

RINCARO degli ISTITUTI DEFLATIVI del CONTENZIOSO			
Istituto	Riferimento normativo	Sanzione applicabile fino al 31.1.2011	Sanzione applicabile dall'1.2.2011
Adesione agli inviti al contraddittorio	Art. 5, co. 1-bis, D.Lgs. 218/1997	1/8 del minimo	1/6 del minimo (*)
Adesione ai pvc di accertamenti parziali	Art. 5-bis, D.Lgs. 218/1997	1/8 del minimo	1/6 del minimo (*)
Accertamento con adesione	Art. 2, D.Lgs. 218/1997	1/4 del minimo	1/3 del minimo (*)
Definizione agevolata delle sanzioni	Artt. 16 e 17, D.Lgs. 472/1997	1/4 delle sanzioni irrogate	1/3 delle sanzioni irrogate (**)
Acquiescenza all'accertamento	Art. 15, co. 1 e 2-bis, D.Lgs. 218/1997	1/4 delle sanzioni irrogate (1/8 in caso di acquiescenza rinforzata)	1/3 delle sanzioni irrogate (*) (1/6 in caso di acquiescenza rinforzata)
Conciliazione giudiziale	Art. 48, D.Lgs. 546/1992	1/3 delle sanzioni dovute sul tributo concordato col Fisco	40% delle sanzioni dovute sul tributo concordato col Fisco (***)

(\*) Atti definibili emessi dall'1.2.2011.  
(\*\*) Atti emessi dall'1.2.2011.  
(\*\*\*) Ricorsi presentati dall'1.2.2011.

La Legge di stabilità 2011 **non ha modificato** la misura della **riduzione** delle **sanzioni** in ipotesi di **adesione** alla **comunicazione** emessa dall'Agenzia delle Entrate a seguito di **controlli automatici e formali** delle dichiarazioni (artt. 2 e 3, D.Lgs. 462/1997). Pertanto, se entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione il contribuente aderisce alla richiesta di pagamento, evitando così l'iscrizione a ruolo, pagando quando dovuto (anche ratealmente) può versare le seguenti sanzioni: **1/3** (per i **controlli automatici**) e **2/3** (per i **controlli formali**) della sanzione ordinaria.

**DECORRENZA:** nonostante la norma dichiara esplicitamente che l'aumento delle sanzioni in caso di adesione ai vari istituti deflativi si applichi «*agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio*», gli Uffici **non** hanno tenuto **comportamenti uniformi**.

Un altro dubbio riguardava i pvc emessi dalla Guardia di finanza: la norma, letteralmente, fa riferimento agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e non da altri organi accertatori.

L'Agenzia delle Entrate, in occasione delle risposte date durante gli incontri con la stampa specializzata (Telefisco 2011) ha chiarito che le previsioni in commento non si applicano né ai pvc emessi dalla Guardia di finanza né a quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate. La norma, infatti, si riferirebbe al conseguente **atto di definizione dell'accertamento parziale**.

Secondo questo orientamento, i contribuenti che hanno sottoscritto un pvc prima dell'1.2.2011 e che hanno definito tale atto in base all'art. 5-bis, D.Lgs. 218/1997 possono pagare le sanzioni ridotte a 1/8 o a 1/6 del minimo a seconda del momento (prima o dall'1.2.2011) in cui l'Ufficio ha emesso il successivo atto di definizione dell'accertamento parziale.

Se questa interpretazione rende coerente il dettato normativo per l'adesione ai pvc, non pare possa essere mutuata per altri istituti, come quello dell'accertamento con adesione di un avviso di accertamento (che è un atto definibile).

Molti Uffici sostengono che, anche per esso, lo spartiacque tra vecchie e nuove sanzioni sia da individuarsi nell'atto proposto dall'Ufficio al contribuente che ha fatto istanza di adesione. In altre parole, la **data della definizione** è quella dell'**atto** che contiene gli importi dovuti per la definizione di specie in termini di **imposta, sanzioni e interessi**.

Questa interpretazione suscita qualche perplessità, dal momento che pare non rispetti né la legge che fa riferimento gli **atti definibili emessi dall'1.2.2011** né il **legittimo affidamento** del **contribuente** che ha ricevuto un avviso (emesso prima dell'1.2.2011) in cui è scritto che è possibile beneficiare della riduzione a 1/4 delle sanzioni.

**ACCERTAMENTI PARZIALI:** sono **ampliate** le possibilità per gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria di procedere negli **accertamenti parziali** in materia di imposte sui redditi e Iva.

Gli Uffici possono ricorrere all'accertamento parziale, oltre che su **segnalazioni, accessi, ispezioni e verifiche, anche su inviti** sia a comparire che hanno riguardato le indagini finanziarie sia a produrre atti e documenti.

In particolare, con tale disposizione si consente agli Uffici dell'Amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento parziale anche sulla base di un complesso di attività istruttorie svolte dagli stessi Uffici quali:

- **inviti a comparire** rivolti ai contribuenti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- **inviti ad esibire o trasmettere** atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti ovvero, per i soggetti obbligati, i bilanci o i rendiconti e i libri o i registri previsti dalle disposizioni tributarie;
- **questionari inviati** ai contribuenti e relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati.

Analogamente l'accertamento parziale dell'Iva potrà basarsi, oltre che su segnalazioni, accessi, ispezioni e verifiche, anche sulle **risultanze di inviti a comparire, di questionari, nonché di inviti all'esibizione** ed alla **trasmissione** di documenti e fatture.

Con l'accertamento parziale si deroga al principio di unicità dell'accertamento, secondo il quale può essere emesso **un solo atto** per ogni periodo d'imposta. Invero, più che di una deroga si tratta di una **modalità procedurale** cui si applicano le stesse regole dell'accertamento ordinario.

L'accertamento parziale, disciplinato dall'art. 41-bis, D.P.R. 600/1973 e dall'art. 54, co. 5, D.P.R. 633/1972, è stato introdotto una trentina d'anni fa per consentire agli Uffici finanziari di realizzare **apposite rettifiche** a fronte di specifici elementi tali da stabilire l'esistenza di:

- **redditi non dichiarati** o dichiarati in modo **parziale**;
- **detrazioni, deduzioni, agevolazioni ed esenzioni non spettanti**;
- **imposte non versate**.

L'obiettivo era quello di poter procedere direttamente all'accertamento del contribuente qualora emerga con evidenza materia imponibile, senza dover controllare l'intera posizione del contribuente. Ad esempio, si pensi al caso di una società di persone che ha imputato ai soci un certo reddito che non viene dichiarato dal socio. Evidentemente, con l'accertamento parziale è possibile accertare le imposte che sono chiaramente dovute, pur non dovendo preventivamente controllare l'intera posizione fiscale del contribuente e non precludendo la possibilità di effettuare ulteriori controlli (ad esempio, per altre categorie reddituali).

La possibilità di fondare gli accertamenti parziali si è, nel corso degli anni, notevolmente ampliata. **Dal 2011**, come sopra illustrato, è possibile fondarli oltre che a fronte di:

- **accessi, ispezioni e verifiche**;
- **dati in possesso dell'Anagrafe tributaria**

anche su:

- **inviti a comparire** per fornire dati e documenti;
- **inviti a trasmettere** dati e documenti;
- **invii di questionari** relativi a dati e notizie, anche nei confronti di terzi con i quali si siano intrattenuti rapporti.

Ci pare che un così massiccio aumento di situazioni che consentono l'accertamento parziale, in deroga al principio di unicità del controllo per ogni periodo d'imposta, alteri lo spirito per cui l'accertamento parziale era nato.

Purtroppo, l'ampliamento in parola trova conferma sia nelle norme sia nella giurisprudenza di legittimità (Cass. 18.1.2006, n. 912; Cass. 19.10.2007, n. 21941; Cass. 13.2.2009, n. 3566).

Comunque, la giurisprudenza di merito ha affermato più volte che l'accertamento parziale dovrebbe essere fondato su riscontri automatizzati suscettibili di evidenziare con elevato margine di attendibilità l'esistenza di materia imponibile e non su mere presunzioni, come nel caso degli accertamenti induttivi (Comm. trib. prov. di Salerno, Sez. I, 24.1.2000, n. 222; Comm. trib. di 1° grado di Reggio Emilia, 25.3.1995, n. 9; Comm. trib. regionale del Veneto, Sez. IV, 2.5.3006, n. 52; Comm. trib. prov. di Pesaro, Sez. I, 29.9.2007, n. 214/1/7; Comm. trib. prov. di Brindisi, 6.3.2002, n. 114 e Comm. trib. prov. di Macerata, 11.9.2009, n. 203).

In ogni caso, considerate le novità legislative, non si può non ricordare l'importanza di prestare la dovuta attenzione alla compilazione di formulari o alla presentazione di documentazione.

**CONTROLLO FORMALE delle DICHIARAZIONI:** In tema di **accertamento** l'art. 1, co. 17, L. 220/2010, «*al fine di migliorare le attività di controllo fiscale indirizzandole verso situazioni a maggiore rischio di evasione*», ha previsto che, nell'ambito dei **controlli formali** delle **dichiarazioni**, si tenga conto anche «*di specifiche analisi del rischio di evasione*».

Tale innovazione è stata introdotta previa modifica dell'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973 (controllo formale delle dichiarazioni), nonché dell'art. 54, D.P.R. 633/1972 (rettifica delle dichiarazioni).