Il cambia verso

Nuovi rapporti tra Agenzia delle Entrate e contribuenti tra ravvedimento e attività di controllo

dott.ssa Maria Grazia Pastore
Direzione Regionale dell'Emilia Romagna
Ufficio Accertamento

Definizione e obiettivi del *«cambiaverso»*

*Definiamo «**Cambiaverso»** l'adozione di un **nuovo modello di cooperazione** tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti, improntato su nuove, più avanzate e trasparenti forme di colloquio, anche prima che il contribuente formalizzi la sua dichiarazione e che gli sia notificato un accertamento fiscale, al fine di **stimolare l'adempimento spontaneo** degli obblighi tributari.*

(MEF- Relazione tecnica alla Legge 23 dicembre 2014, n.190- Legge di stabilità 2015)

Le origini del cambiamento

1) Legge delega n.23 del 11/03/2014 (Delega al Governo per la revisione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita)

2) Legge n.190 del 23/12/2014 (Legge di stabilità 2015)

3) Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Art.3 Impegni istituzionali dell'Agenzia:

" 1. L'Agenzia si impegna ad assicurare lo svolgimento delle funzioni istituzionali previste dagli articoli 62 e 64 del D.Lgs 300/1999 ed il conseguimento degli obiettivi strategici di politica fiscale e di gestione tributaria indicati nell'Atto di indirizzo.

2. In relazione a quanto previsto al comma precedente, **l'Agenzia si impegna ad attuare le soluzioni tecniche ed organizzative per il riassetto dei servizi di assistenza, consulenza e controllo idonee a garantire:**

a) **la centralità del rapporto con il contribuente** attraverso una maggiore trasparenza, una più incisiva semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti anche in un'ottica di favorire forme di adempimento cooperativo;

b) la maggiore **qualità dei servizi** erogati con le finalità di **innalzare il livello di adempimento spontaneo** e la percezione della correttezza e proporzionalità dell'azione dell'Amministrazione;

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

*c) **adeguate forme di semplificazione delle procedure amministrative** per favorire una maggiore competitività delle imprese italiane, nonché l'attrattività degli investimenti in Italia delle imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale;*

*d) il potenziamento dei servizi telematici, **l'implementazione e la diffusione della dichiarazione precompilata delle persone fisiche;***

*e) un ulteriore **rafforzamento del rapporto fiduciario con i contribuenti** prestando massima attenzione alle segnalazioni dei cittadini e fornendo una proficua collaborazione ai Garanti del contribuente;*

*f) **l'efficacia e la qualità dell'azione di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale** per il miglioramento della tax compliance e il recupero del tax gap, assicurando, nel contempo, la riduzione dell'invalidità dei controlli e dei connessi adempimenti;*

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

g) **lo sviluppo di più incisive tecniche di analisi dei rischi**, l'integrazione dei processi automatizzati di controllo tra le Amministrazioni e la tracciabilità dello stato dei procedimenti, anche al fine di contribuire alla trasparenza dell'azione amministrativa e alla lotta alla corruzione;

h) **il maggior gettito derivante dall'attività volta a promuovere l'adempimento spontaneo** degli obblighi fiscali e dalla attività di controllo fiscale;

i)il costante ed efficace presidio del territorio ai fini dell'aggiornamento delle informazioni catastali, cartografiche e di pubblicità immobiliare;

j) ..

k) …

l) ….

m) ….

n) **la diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti** mediante l'utilizzo di tecnologie digitali ed innovativi strumenti telematici **per mettere a disposizione del contribuente elementi e informazioni che gli consentano di porre rimedio ai propri eventuali errori ed omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.**

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Piano dell'Agenzia :

*" **La strategia dell'Agenzia,** già intrapresa a partire dallo scorso esercizio, si fonda sul **consolidamento di un rapporto fiduciario con i contribuenti**, nell'ambito del quale è chiamata a ricoprire un **ruolo di facilitazione e di guida per il corretto assolvimento degli obblighi fiscali**, instaurando un dialogo collaborativo con i contribuenti stessi, preventivo o contestuale, laddove possibile, al momento dichiarativo. Tale approccio "cooperativo" considera i contribuenti come soggetti da assistere nell'assolvimento degli obblighi tributari, ponendoli al centro dell'azione amministrativa e superando una logica in cui il controllato ed il controllore sono soggetti contrapposti, la cui interazione è rappresentata solo dal momento dichiarativo per il primo e da finalità di controllo e di accertamento per il secondo."*

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

« In sintesi, la rappresentazione schematica del nuovo Piano dell'Agenzia vuole ***compendiare, sia logicamente sia cronologicamente,*** *il nuovo atteggiamento che l'Agenzia deve porre in essere verso i contribuenti:*

- *la funzione primaria è quella di* ***fornire servizi di qualità e assistenza;***

- *la seconda è quella di* ***porsi al fianco dei contribuenti per aiutarli e accompagnarli nel corretto assolvimento degli obblighi tributari;***

- *la terza è la* ***funzione estrema di repressione, nei casi in cui i contribuenti si sottraggono ai propri doveri;***

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Le Aree strategiche dell'Agenzia

Area Servizi

Area Prevenzione

Area Contrasto

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Obiettivi Area strategica Servizi:

1. Facilitare gli adempimenti tributari
2. Migliorare la qualità dei servizi ai contribuenti

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Obiettivi Area strategica Prevenzione :

" Al fine di orientare maggiormente l'azione dell'Agenzia verso la compliance fiscale, è stata introdotta una nuova area strategica, il cui ***unico obiettivo è espressamente quello di migliorare il livello di adempimento spontaneo da parte dei contribuenti*** *attraverso un vero e proprio dialogo con gli stessi, che dovranno essere messi in condizione di prevenire tutti i possibili errori ed omissioni, ovvero di correggere quelli contenuti nelle dichiarazioni già presentate.*

In questa area strategica trovano la loro naturale collocazione tutti i nuovi istituti introdotti dalle recenti disposizioni normative. Si tratta delle ***comunicazioni preventive****, della cosiddetta* ***cooperative compliance****, delle istanze di collaborazione volontaria (****voluntary disclosure****), delle* ***istanze di accordo preventivo,*** *ecc..*

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Il fondamento *su cui si fondano questi strumenti innovativi, che ben rappresenta il cambio di verso che si intende imprimere al rapporto fisco-contribuenti, è la* ***presunzione che il contribuente sia in buona fede e abbia la volontà di adempiere spontaneamente al proprio dovere fiscale;*** *sulla base di questa premessa, l'Agenzia è chiamata a dialogare con il contribuente, in un quadro di trasparenza e collaborazione, per dargli necessario ausilio.*

In tale ottica, ***prima di attivare i controlli, l'Agenzia invierà con congruo anticipo ai contribuenti interessati una serie di comunicazioni volte a favorire l'emersione dell'effettiva capacità contributiva.*** *Il vantaggio di tale operazione è reciproco: i contribuenti che regolarizzano la propria posizione beneficiano di una riduzione delle sanzioni e definiscono rapidamente la loro posizione; l'Agenzia, oltre a realizzare un pronto recupero di gettito, può concentrare le proprie risorse umane e strumentali verso i contribuenti meno collaborativi."*

Convenzione MEF-Agenzia Entrate per gli esercizi 2016-2018

Obiettivi Area strategica Contrasto:

1. Ottimizzare l'attività di controllo

2. Migliorare la sostenibilità delle pretese erariali

Le comunicazioni preventive

(*Legge n.190/2014, art.1,co. 634 e seguenti*)

Art. 1 comma 634:

" Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, ***l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente,*** *ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie,* ***gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente,*** *acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti di imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti.* ***Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti o circostanze dalla stessa non conosciuti"***

Le comunicazioni preventive
(Legge N.190/2014 Art.1,co.634 e seguenti)

Art. 1 comma 635:

" Per le medesime finalità di cui al comma 634 l'Agenzia delle entrate, mette, altresì a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e volume della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti".

Art.1 comma 636:

*" **Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità con cui gli elementi e le informazioni di cui ai commi 634 e 635 sono messi a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza.** Il provvedimento di cui al primo periodo indica in particolare, le fonti informative, la tipologia di informazioni da fornire al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione, assicurate anche a distanza mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie, i livelli di assistenza e i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi"*

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia

Con vari **Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia** sono state individuate:

1.**Le modalità con cui l'Agenzia mette a disposizione del contribuente,** anche attraverso l'utilizzo di strumenti informatici, le informazioni riguardanti le possibili anomalie presenti nelle dichiarazioni annuali.

(l'Agenzia delle entrate **trasmette una comunicazione,** contenente gli elementi in suo possesso agli indirizzi di Posta Elettronica Certificata attivati dai contribuenti, ovvero per posta ordinaria, nei casi di indirizzo PEC non attivo o non registrato nel pubblico elenco denominato Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata (INI-PEC), istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico.)

La stessa comunicazione è consultabile, da parte del contribuente, all'interno dell'area riservata al portale informatico dell'Agenzia delle Entrate, denominata "Cassetto fiscale".

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia

2. **Le modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.**

(**Il contribuente,** anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione della dichiarazione di cui all'art.3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322, **può richiedere informazioni ovvero segnalare** all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, con le modalità indicate nella comunicazione).

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia

3. Le modalità con cui il contribuente può regolarizzare errori od omissioni e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

(I contribuenti che hanno avuto conoscenza degli elementi e delle informazioni rese disponibili dall'Agenzia delle entrate possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commesse secondo le modalità previste dall'articolo 13 del D.Lgs 472 del 1997, beneficiando della **riduzione delle sanzioni** in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla medesima norma).

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia
(*dal 2015 ad oggi)*

Il primo provvedimento

Prot. 71472/ 2015 del 25 maggio 2015

Con tale provvedimento sono state dettate le disposizioni concernenti le modalità con le quali l'Agenzia ha messo a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza, informazioni riguardanti la non corretta indicazione nella dichiarazione presentata per il **periodo di imposta 2011** della quota costante delle **plusvalenze e/o sopravvenienze attive** per le quali i contribuenti hanno optato, derogando al regime naturale di tassazione integrale nell'anno di realizzo ai sensi degli articoli 86 e 88 del TUIR, per la rateizzazione fino ad un massimo di cinque esercizi.

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia
(dal 2015 ad oggi)

Il più recente:

Provvedimento prot. 85373/2017 del 3 maggio 2017

Con tale provvedimento l'Agenzia ha dettato le disposizioni concernenti le modalità con le quali sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza le informazioni relative alla presenza di partita Iva attiva (al 28 febbraio 2017) e della dichiarazione ai fini IVA presentata per l'anno di imposta 2015, che segnalano la possibile mancata presentazione della dichiarazione ai fini IVA per **l'anno di imposta 2016** o la presentazione della stessa ma con la compilazione del solo quadro VA.

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia
(*dal 2015 ad oggi*)

Da segnalare che con l'inoltro delle comunicazioni (attualmente in corso) di cui all'ultimo provvedimento è consentita ai contribuenti interessati la possibilità di regolarizzare l'omessa presentazione Iva in scadenza (ordinaria) il 28/02/2017 entro novanta giorni (ex art.8, comma 6, del DPR 322/1998), con conseguente beneficio della riduzione sanzionatoria (1/10) ex art. 13, comma 1, lettera c) del D.Lgs n.472/1997;

I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia dal 2015 ad oggi *(l'obiettivo di trasmettere dati e informazioni ancor prima dell'adempimento dichiarativo)*

L'impegno dell'Agenzia nella elaborazione dei dati più recenti va nella giusta direzione con riguardo agli impegni assunti (Area strategica Prevenzione) con il MEF, posto che l'obiettivo del "cambia verso" ad oggi attuato, con comunicazioni relative a dichiarazioni già presentate, dovrebbe realizzarsi nel tempo con la messa a disposizione di elementi ed informazioni tali da consentire al contribuente la corretta compilazione della dichiarazione da presentare.

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

Anno 2015: Invio di comunicazioni preventive relative a :

1. Possibili anomalie in relazione alla dichiarazione per l'anno **2011 di plusvalenze e/o sopravvenienze attive** rateizzate ai sensi degli articoli 86 e 88 del TUIR 917/86;

2. Anomalie in relazione ai ricavi dichiarati desunte dal confronto tra la dichiarazione presentata dal " fornitore " e i dati comunicati dai clienti ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010 n.78 e succ. modificazioni (**c.d spesometro)** - Anno di imposta **2011;**

3. Anomalie in relazione alla omissione totale o parziale nella dichiarazione relativa al periodo di imposta **2011** di **compensi percepiti e certificati dai sostituti di imposta** nel modello 770 semplificato;

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

4. Anomalie riscontrate nel **triennio 2011-2013** sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **studi di settore.**

Anno 2016:

Nel corso del 2016 l'Agenzia ha inviato comunicazioni preventive relative ad anomalie riscontrate nei confronti di :

1. Soggetti passivi IVA che nel corso del **periodo di imposta 2011** hanno percepito in qualità di "esercenti" compensi afferenti la gestione degli apparecchi di cui all'art.110, comma 6, del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773 (**c.d slot machine**);

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

2.contribuenti destinatari di **processo verbale di constatazione** contenente rilievi fiscali relativi ai periodi di imposta **2012-2013-2014;**

3. contribuenti **(persone fisiche)** a carico dei quali per l'anno di imposta **2012** sono emerse anomalie in merito alla corretta dichiarazione di redditi di fabbricati derivanti dalla locazione di immobili; di redditi di lavoro dipendente e assimilati (assegni periodici percepiti dal coniuge); di redditi di capitale derivanti dalla partecipazione qualificata in società di capitali; di redditi di partecipazione in società di persone (comprese le imprese familiari) nonché in SRL in trasparenza; di redditi diversi e redditi derivanti da lavoro autonomo abituale e non professionale; di redditi di impresa derivanti da plusvalenze e sopravvenienze attive;

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

4. Soggetti passivi IVA che per il periodo di imposta **2012** hanno effettuato prestazioni di lavoro autonomo omettendo di dichiarare, in tutto o in parte, **i compensi percepiti dai propri sostituti di imposta;**

5. Soggetti passivi IVA per i quali, in relazione al periodo di imposta **2013,** sono emerse differenze tra il volume d'affari dichiarato e l'importo delle operazioni comunicate dai clienti all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 21 del decreto legge 31maggio 2010 n.78 (**c.d spesometro)**;

6. Soggetti passivi IVA per i quali, in relazione all'anno di imposta **2015**, sia stata presentata la comunicazione annuale con indicazione di operazioni attive ed imposta dovuta ma la dichiarazione risulti omessa o presentata con l'indicazione del solo quadro VA;

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

7. Contribuenti a carico dei quali siano state riscontrate particolari **anomalie nel triennio 2012-2013 e 2014** sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **studi di settore** .

Anno 2017: per l'anno in corso l'Agenzia ha già inviato comunicazioni preventive a :

1. **soggetti passivi IVA** per i quali, per il periodo di imposta **2014,** sono emerse differenze tra il volume d'affari dichiarato e l'importo delle operazioni comunicate dai loro clienti all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 21 del Decreto legge 31 maggio 2010 n.78 (**c.d spesometro)**;

Le comunicazioni preventive inviate dall'Agenzia delle Entrate (dal 2015 ad oggi)

2. anomalie relative alla presentazione della dichiarazione IVA per l'anno di imposta **2016** (Provvedimento Direttore Agenzia Prot.85373/2017 del 3 maggio 2017)

In programmazione l'invio nel corso dell'anno di comunicazioni di compliance con riferimento a:

- Anomalie relative alla dichiarazione presentata per l'anno di imposta **2013** da contribuenti/**persone fisiche;**

- Anomalie relative alla dichiarazione IVA anno di imposta **2015** riscontrate tra i dati dichiarati e i dati comunicati dai clienti ex art. 21 del decreto legge n.78/2010 (**c.d spesometro)**;

Le comunicazioni preventive inviate ai contribuenti dell'Emilia Romagna

Dal 2016 ad oggi sono state inviate ai contribuenti dell'Emilia Romagna **28.662** comunicazioni di *compliance* di cui 26.093 trasmesse nel 2016 e 2569 nel 2017;

Non sono ricomprese in tali numeri:

a) le comunicazioni inviate nella fase di avvio del processo ovvero nel 2015;

b) le comunicazioni inviate per le anomalie SDS;

c) le comunicazioni di cui al recente Provvedimento n.85373/2017 del 3 maggio (anomalie nella dichiarazione Iva per l'anno 2016).

Le fasi del processo

Cosa fa l'Agenzia delle Entrate e cosa può fare il contribuente

Agenzia delle Entrate

1. ***Selezione dei soggetti***:

Confronto tra i dati dichiarati e quelli che l'Agenzia ha a disposizione all'interno delle proprie banche dati.

Dal confronto possono emergere anomalie (infedeltà e/omissioni delle dichiarazioni annuali).

Le fasi del processo

2. ***Invio comunicazioni***

La comunicazione si compone di una lettera e di un prospetto di dettaglio del criterio di rischio.

Nella lettera viene riportato:

a) il codice fiscale del destinatario;

b) l'identificativo della comunicazione;

c) il codice atto da indicare nel modello F/24;

d) l'anomalia dichiarativa riscontrata;

e) la fonte da cui sono stati attinti i dati di riscontro;

Le fasi del processo

Nel prospetto di dettaglio sono specificati i dati riferibili allo specifico criterio di rischio; tale prospetto non è allegato alla comunicazione; è **consultabile esclusivamente all'interno del cassetto fiscale, nella sezione " l'Agenzia scrive"**

3. Assistenza

Il contribuente può richiedere ulteriori informazioni circa il contenuto della comunicazione ricevuta e/o comunicare elementi utili ad eliminare l'incongruenza segnalata rivolgendosi ai **Centri di Assistenza Multicanale** oppure ad uno degli **Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate.**

Le fasi del processo

Può, inoltre, comunicare, anche avvalendosi di un intermediario, gli elementi informativi della documentazione valida per chiarire la propria posizione mediante le seguenti modalità:

a) **tramite il canale di assistenza telematica CIVIS;**

b) **con trasmissione via PEC,PEL o posta ordinaria all'Ufficio**

c) **con consegna diretta allo "sportello" dell'Ufficio**

Le fasi del processo

Nel processo in esame, l'attività di assistenza assume una rilevante **valenza strategica** in quanto finalizzata ad orientare il contribuente verso la **regolarizzazione spontanea,** ove necessaria, delle omissioni/infedeltà dichiarative riscontrate e comunicate.

Le fasi del processo

Sostanzialmente, con specifico riferimento alle comunicazioni di *compliance*, è previsto un importante impiego di funzionari da destinare alla gestione del processo dalla fase della assistenza alla fase della lavorazione e monitoraggio delle comunicazioni inviate.

In considerazione delle comunicazioni inviate riguardanti **tipologie di contribuenti e anomalie dichiarative di natura diversa**(ad es. anomalie afferenti redditi di locazione in dichiarazione modello Unico/persone fisiche, o ad es. anomalie nella dichiarazione IVA da riscontro "spesometro") è stato altresì programmato un **impegno trasversale tra gli Uffici territoriali e gli Uffici controlli.**

Le fasi del processo

Attualmente nelle Direzioni Provinciali l'attività è garantita con modalità tali da consentire un adeguato livello di assistenza a tutti i contribuenti destinatari delle comunicazioni.

Va peraltro segnalato che al fine di facilitare la regolarizzazione spontanea **l'attività degli Uffici** sarà orientata oltre che a fornire informazioni sulle comunicazioni anche alla **successiva fase dell'adempimento da parte del contribuente.**

Le fasi del processo

Nello specifico, al fine di assicurare la massima assistenza possibile nei confronti di **contribuenti con maggiori difficoltà** per età, livello di istruzione, dimestichezza con gli strumenti informatici e per reddito, **qualora sia riconosciuta la fondatezza della anomalia e manifestata la volontà di rimuovere le infedeltà/omissioni riscontrate,** gli Uffici assisteranno il contribuente anche nella fase della compilazione (ed eventualmente della trasmissione) della dichiarazione integrativa mediante lo strumento dell'Unico Online.

Le fasi del processo
(cosa può fare il contribuente)

Il contribuente destinatario della "comunicazione preventiva" può porre in essere i seguenti comportamenti:

a) **produrre documentazione idonea a giustificare integralmente** le anomalie dichiarative riscontrate dall'Agenzia: in tal caso l'Ufficio provvederà ad archiviare la posizione;

b) **produrre documentazione idonea solo in parte** a giustificare le anomalie segnalate;

c) **riconoscere la fondatezza delle anomalie segnalate;**

d) **non dare alcun riscontro alla comunicazione ricevuta;**

Le fasi del processo
(*cosa può fare il contribuente)*

Per le situazioni di cui ai punti b), c) e d),il contribuente può correggere l'infedeltà/omissione presentando **una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art.2, comma 8, del DPR n.322 del 1998** beneficiando così della **riduzione** ad un sesto(1)delle **sanzioni** correlate alle violazioni commesse consentita dall'***art.13 del D.Lgs 472/1997*** come modificato dalla legge ***n.190/2014.***

(1) o ad un settimo del minimo ove la regolarizzazione avvenga entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.(art.13, co.1, *lett.b-bis*, del D.Lgs n.472/1997)

Tale riduzione è consentita ad esempio ai contribuenti IVA destinatari di comunicazioni (da *spesometro*) per l'anno di imposta 2014, che vogliano regolarizzare entro il 30 settembre 2017 la propria posizione anche ai fini IRPEF/IRES e/o IRAP.

La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso (*le modifiche della Legge n.190/2014 e le successive integrazioni/modifiche del D.Lgs 158/2015 e del Decreto legge del 22.10.2016 n.193)*

L'istituto del *ravvedimento – le novità dal 1° gennaio 2015*

Per effetto delle modifiche di cui all'art.1,co.637 della legge n.190/2014:

a) **Ampliamento dei termini**

L'istituto può essere utilizzato dal contribuente fino alla scadenza dei termini di accertamento

Prima dell'intervento legislativo, l'istituto era applicabile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione.

La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso (*le modifiche della Legge n.190/2014 e le successive integrazioni/modifiche del D.Lgs 158/2015 e del Decreto legge del 22.10.2016 n.193)*

b) **Rimozione cause ostative**

Per effetto della nuova disposizione è possibile accedere all'istituto a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento(notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti ex art.32 DPR 600/73 e art. 51 del DPR 633/72), delle quali il contribuente interessato abbia avuto formale conoscenza.

La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso (*le modifiche della Legge n.190/2014 e le successive integrazioni/modifiche del D.Lgs 158/2015 e del Decreto legge del 22.10.2016 n.193)*

Preclusioni

La possibilità di accedere al ravvedimento è invece inibita nelle ipotesi in cui al contribuente siano stati notificati i seguenti atti impositivi:

1) Avvisi di accertamento e atti di liquidazione
2) Comunicazioni di cui all'art. 36-bis del DPR 600/1973 e all'art.54-bis del DPR 633/1972
3) Atti di recupero crediti di imposta
4) Avvisi di irrogazione sanzioni

La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso (*le modifiche della Legge n.190/2014 e le successive integrazioni/modificazioni del D.Lgs 158/2015 e del Decreto legge del 22.10.2016 n.193)*

Violazioni escluse

Sono escluse dall'ambito dell'istituto le violazioni afferenti :

1) la mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero l'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali (art.6, comma 3 del D.Lgs 471/1997);

2) le omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali (art.6, comma 3, D.lgs n.471/1997)

3) la omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art.11, co.5, D.Lgs 471/1997) .

La dichiarazione integrativa e il ravvedimento operoso *(le modifiche della Legge n.190/2014 e le successive integrazioni/modificazioni del D.lgs 158/2015 e del Decreto legge del 22.10.2016 n.193)*

C) **riduzione delle sanzioni graduata in considerazione del tempo intercorso tra il momento della commissione della violazione e la regolarizzazione.**

L'introduzione del « *ravvedimento lungo*» e la *rimozione* delle cause ostative, di cui al punto B) hanno determinato l'inserimento di ulteriori fattispecie di ravvedimento rispetto a quelle previste dalla disposizione in vigore al 31.12.2014.

L'articolo 13 del D.Lgs 472/1997 è stato modificato **con integrazione al comma 1)** delle previsioni di cui alle lettere **a-bis); b-bis); b-ter) e b-quater)**;

La previsione di cui alla lettera *a-bis)* inserita dalla Legge n.190/2014 è stata modificata dal Decreto legislativo n.158/2015 (*art.16)*

Le nuove fattispecie del ravvedimento

Nella tabella che segue sono sintetizzate le nuove riduzioni sanzionatorie, in base all' art.13, comma 1, del D.Lgs n.472/1997, in vigore :

Riduzione *della sanzione*	**Termine di regolarizzazione di errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo**	**Riferimento normativo**
Sprint 1/15 per giorno di ritardo	- Solo omesso/insufficiente versamento del tributo o acconto, se viene eseguito entro 14 giorni dalla scadenza del termine per il versamento	Art.13 D.Lgs 471/1997 modificato da D.Lgs 158/2015
1/10 del minimo	**- Omesso/insufficiente versamento** del tributo o acconto, se eseguito tra il 15° e il 30°giorno dalla scadenza del versamento	Art.13, co.1, D.lgs 472/1997 lett.a)

Le nuove fattispecie del ravvedimento

Nella tabella che segue sono sintetizzate le nuove riduzioni sanzionatorie, in base all' art.13, comma 1, del D.Lgs n.472/1997, in vigore :

Riduzione *della sanzione*	**Termine di regolarizzazione di errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo**	**Riferimento normativo**
1/10 del minimo	- Per l'omissione nella presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.	Art.13, D.lgs 472/1997 co.1, lett.c)
1/9 del minimo	- entro 90 gg dall'omissione o dall'errore - Entro novanta gg dal termine di presentazione della dichiarazione in caso di omissioni o errori commessi in dichiarazione.	Art. 13, D.Lgs 472/1997 co.1.lett. a-bis

Le nuove fattispecie del ravvedimento

Nella tabella che segue sono sintetizzate le nuove riduzioni sanzionatorie, in base all' art.13, comma 1, del D.Lgs n.472/1997, in vigore :

Riduzione della sanzione	**Termine di regolarizzazione di errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo**	**Riferimento normativo**
1/8 del minimo	**-** Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dalla omissione o dall'errore;	*Art.13, D.Lgs 472/1997 co.1, lett.b)*
1/7 del minimo	- Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dalla omissione o dall'errore;	Art.13,D.Lgs 472/1997 co.1,lett.b-bis

Le nuove fattispecie del ravvedimento

Nella tabella che segue sono sintetizzate le nuove riduzioni sanzionatorie, in base all' art.13, comma 1, del D.Lgs n.472/1997, in vigore :

Riduzione della sanzione	**Termine di regolarizzazione di errori/omissioni, anche se incidenti sulla determinazione del tributo**	**Riferimento normativo**
1/6 del minimo	**-** Oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;	*Art.13, D.Lgs 472/1997 co.1, lett.b-ter*
1/5 del minimo	- Dopo la constatazione delle violazioni e cioè al termine di accessi, ispezioni e verifiche – ovvero dopo la notifica del verbale di constatazione ;	Art.13, D.Lgs 472/1997 co.1, lett. b-quater

I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

(dalla Circolare n.180 del 1997 alle più recenti interpretazioni dell'istituto applicabile dal 1°dicembre 2015)

- Circolare n.42/E del 12/10/2016
- Circolare n.12 del 08/04/2016
- Circolare n.23/E del 09/06/2015
- Circolare n.6/E del 19/02/2015

- Circolare n. 27/E del 02/08/2013
- Risoluzione n.67/E del 23/06/2011
- Circolare n.28 del 21/06/2011

- Circolare n.192/E del 23 luglio 1998
- Circolare n.180/E del 10 luglio 1998

Cosa è stato chiarito con la *Circolare n.6/E del 19.02.2015*

1.Applicazione delle nuove regole del ravvedimento anche alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 sono già state constatate, a condizione che in relazione alle stesse non sia già stato notificato atto di accertamento, di liquidazione o cartella di pagamento (principio del *favor rei)*;

2.Confermato l'orientamento dei precedenti documenti di prassi in materia (Circolari n.180 e 192 del 1998) circa l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche e quella di infedele dichiarazione;

3.Integrazione/regolarizzazione parziale riguardo rilievi fiscali contestati in un processo verbale di verifica;

Cosa è stato chiarito con la *Circolare n.6/E del 19/02/2015*

4.Possibilità di avvalersi del ravvedimento, in presenza di notifica di comunicazione degli esiti di controllo automatizzato o di controllo formale per regolarizzare altre violazioni non contestate con le predette procedure;

5.Preclusione al ravvedimento in caso di notifica di atto di recupero crediti di imposta e di avviso irrogazione sanzioni;

6.Chiarimenti sulla diversificazione delle due soglie temporali previste per la regolarizzazione in relazione alla distinzione tra tributi periodici (obbligo dichiarativo che si rinnova periodicamente -es IVA e IIDD) e tributi istantanei (nessun obbligo dichiarativo - es imposta di registro, sulle successioni).

I chiarimenti della *Circolare n.42/E del 12 Ottobre 2016*

Precisazioni sulle misure sanzionatorie, ovvero sulle disposizioni del D.Lgs n.471/1997 da applicare nelle distinte ipotesi di:

a) dichiarazione integrativa presentata **nei primi novanta giorni** dalla scadenza del termine ordinario per rimuovere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale: la sanzione configurabile da considerare ai fini del ravvedimento è quella prevista dall'***art. 8 del D.Lgs 18 dicembre 1997,n.471*** (violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni); rimane ferma la necessità di regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento;

I chiarimenti della *Circolare n.42/E del 12 ottobre 2016*

b) dichiarazione integrativa **presentata nei primi novanta** giorni dalla scadenza del termine ordinario per rimuovere **errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale:** la sanzione da considerare ai fini del ravvedimento è solo quella prevista dall'***art.13 del D.Lgs n.471/1997 p***er omesso versamento (30% dell'importo non versato);

c) **dichiarazione tardiva,** presentata nei novanta giorni dalla scadenza ordinaria: si configura la sanzione **in misura fissa(250 euro)**prevista dall'art.1, co.1, del D.Lgs n.471/1997 per le omissioni in assenza di debito di imposta; **oltre** alla tardività dovrà essere sanzionato **l'omesso/tardivo versamento dei tributi emergenti dalla dichiarazione stessa**.

I chiarimenti della *Circolare n.42/E del 12 ottobre 2016*

d) dichiarazione integrativa, presentata **oltre i novanta giorni** dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, per correggere **errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale:** la sanzione che si configura è quella prevista dall'***art.1,co.2, del D.Lgs n.471/1997 per infedele dichiarazione.***

(tale sanzione è ovviamente configurabile solo nelle ipotesi di violazioni afferenti la infedeltà della dichiarazione; nelle ipotesi di dichiarazione "irregolare" si applica in ogni caso la sanzione ex art.8 predetto decreto n.471/1997).

e) dichiarazione **integrativa,** presentata **oltre i novanta giorni** dalla scadenza del termine ordinario, per correggere **errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale:** con il ravvedimento deve essere regolarizzata solo la sanzione prevista per l'***omesso versamento ex art.13 D.Lgs 471/1997.***

I chiarimenti della *Circolare n.42/E del 12 ottobre 2016*

f) dichiarazione integrativa per correggere **errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale** presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva: per il maggiore acconto dovuto per la dichiarazione successiva, determinato dalla maggiore imposta calcolata in sede di dichiarazione integrativa, non è prevista l'irrogazione della sanzione per il carente versamento (art.13 DLgs 471/1997) se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al versamento del secondo acconto. Anche nell'ipotesi di dichiarazione integrativa presentata prima del citato termine, il primo acconto non è sanzionabile se con il secondo acconto è versata la differenza calcolata in base alla dichiarazione integrativa.

I chiarimenti della *Circolare n.42/E del 12 ottobre 2016*

g) dichiarazione presentata **oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione:** è da considerare omessa e di conseguenza le sanzioni non possono essere regolarizzate spontaneamente mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

(Per effetto delle **modifiche di cui al D.Lgs 158/2015**, **la misura sanzionatoria dal 120 al 240% è dimezzata** se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di scadenza ordinario per la dichiarazione dell'anno successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (art.1,co.1, D.Lgs 471/1997).

Ulteriori precisazioni sulla applicazione dell'istituto

Il ravvedimento rispetto agli altri istituti deflattivi:

Limiti :

1) Rateizzazione delle somme dovute: il ravvedimento, a differenza degli altri istituti deflattivi (adesione integrale ai contenuti dell'invito a comparire o ai rilievi da processo verbale di constatazione), non consente la possibilità di rateizzare quanto complessivamente dovuto a titolo di imposta, sanzioni e interessi. (sul punto *Circolare n.192/E del 23/7/1998, Circolare n.28 del 21.6.2011e da ultimo Risoluzione del 23.06.2011)*

Ulteriori precisazioni sulla applicazione dell'istituto

2) **Impossibilità di fruire del cumulo giuridico ai sensi dell'*art.12 del D.Lgs n.472/1997* :** tali disposizioni possono essere applicate solo dagli Enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni (in sede di adempimento spontaneo il contribuente avrà pertanto l'onere di regolarizzare distintamente le violazioni prodromiche e quella conseguente di infedele dichiarazione).

Ulteriori precisazioni sulla applicazione dell'istituto

Il ravvedimento e gli effetti premiali in ambito amministrativo e penale

Il ravvedimento e l'istituto della recidiva:

La violazione *regolarizzata* non può essere considerata «precedente della stessa indole» ai fini della applicazione della recidiva per espressa previsione di cui all'art.7, comma 3, del D.Lgs n.472/1997, né può costituire presupposto per l'applicazione di sanzioni accessorie.

Ulteriori precisazioni sulla applicazione dell'istituto

Gli effetti del ravvedimento in ambito penale:

In seguito alla sostituzione dell'articolo 13 del DLgs n.74/2000 ad opera del D.Lgs n.158/2015, per i reati di omesso versamento delle ritenute certificate (***art.10-bis***), di omesso versamento di Iva (***art.10 ter)*** e di indebita compensazione limitatamente all'ipotesi relativa ai crediti non spettanti ***(art.10-quater, comma 1),*** rappresenta **causa di non punibilità l'integrale pagamento,** prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, anche **mediante ravvedimento operoso.**

Ulteriori precisazioni sulla applicazione dell'istituto

Per i reati di dichiarazione infedele (***art.4)*** e omessa dichiarazione (***art.5)*** la **non punibilità** scatta con l'integrale pagamento degli importi dovuti (imposte, sanzioni e interessi), a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione (omessa - art.5 in ogni caso da effettuarsi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo), siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

I termini di decadenza per le attività di controllo in presenza di dichiarazione integrativa/ravvedimento

In stretta connessione con le modifiche alla disciplina del ravvedimento è stata prevista **una proroga dei termini di liquidazione, di accertamento e di notifica delle cartelle di pagamento,** nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa.

Pertanto :

a) I termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'***articolo 25, comma1, lettere a) e b), del DPR 600/1973*** *e successive modificazioni, relativi rispettivamente alla attività* ***di liquidazione*** e *di* ***controllo formale ,*** concernenti le **dichiarazioni integrative** presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, **decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione ;**

I termini di decadenza per le attività di controllo in presenza di dichiarazione integrativa/ravvedimento

b) i termini per l'accertamento di cui agli ***articoli 43 del DPR 600/1973 e 57 del DPR 633/1972*** **decorrono** dalla presentazione della dichiarazione integrativa, **limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.**

c) per l'imposta di registro (***art.76 del DPR 131/1986)*** e per le imposte di successione e donazione (***art.27 del D.Lgs 346/1990)*** i termini di accertamento decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori ed omissioni.

Nota : Per le dichiarazioni presentate ai fini II.DD, IRAP e IVA, il Decreto legge n.193/2016 ha esteso alla dichiarazione integrativa a favore (del contribuente) il termine *lungo* già previsto per la dichiarazione integrativa a sfavore.

(***Dpr 322/1998 art.2 comma 8 ; e art. 8, comma 6 bis).***

La proroga dei termini si applicherà pertanto anche con riguardo ai controlli su dichiarazioni integrative a favore.(Legge n.190/2014 art.1, comma 640, modificato dall'art.5 del decreto legge n.193/2016)

Un caso pratico di adempimento sulla comunicazione di *compliance*

Comunicazione preventiva inviata a soggetto destinatario di **processo verbale di constatazione** contenente rilievi sostanziali :

a) il contribuente può valutare se regolarizzare spontaneamente tutte le violazioni contestate o solo una parte di esse, integrando la dichiarazione originariamente presentata con gli importi afferenti i rilievi fiscali oggetto di "acquiescenza" (sarà onere dello stesso contribuente comunicare agli Uffici i distinti rilievi per i quali si intende prestare " acquiescenza");

b) per gli imponibili derivanti dalla accettazione piena o parziale dei rilievi contestati nel pvc, devono essere versate le maggiori imposte, gli interessi e le sanzioni ridotte ad un 1/5 del minimo;

Un caso pratico di adempimento sulla comunicazione di *compliance*

c) oltre alla violazione di infedele dichiarazione devono essere regolarizzate tutte le violazioni prodromiche all'infedeltà dichiarativa (ad es. violazione per omessa fatturazione); il versamento del quinto deve essere computato sul minimo delle distinte misure sanzionatorie previste, non operando nel ravvedimento l'istituto del "*cumulo giuridico*" (*art.12 del DLgs 472/1997);*

d) non possono essere regolarizzate le violazioni constatate in sede di pvc afferenti condotte fraudolente, quali ad es. la indebita deduzione di costi documentati da fatture emesse per operazioni inesistenti (in tal senso Circolare n.180 del 10 luglio 1998)

I controlli sulla correttezza dell'adempimento spontaneo

Gli adempimenti posti in essere dal contribuente, che, in quanto destinatario della lettera di *compliance* inviata dalla Agenzia delle Entrate, deciderà di *collaborare per* rimuovere *spontaneamente* gli errori/omissioni commessi, saranno controllati dagli Uffici dell'Agenzia.

Il controllo riguarderà sostanzialmente :

a) La corretta indicazione*,* ***in sede di dichiarazione integrativa,*** dell'imponibile e/o degli imponibili oggetto della comunicazione nonché la corretta *autoliquidazione* delle imposte correlate alle *integrazioni* effettuate.

b) Il versamento delle predette imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni ridotte ai fini del *perfezionamento d*el ravvedimento.

Dall'Area della prevenzione all'Area del contrasto:
quando e come gli Uffici esercitano gli ordinari poteri di accertamento

Conclusa la fase del dialogo collaborativo con il contribuente, l'Agenzia passa alla funzione di repressione con l'esercizio degli ordinari poteri di accertamento previsti dalle norme di cui al DPR 600/73 (IRES/IRPEF/IRAP) e al DPR 633/72 (IVA), procedendo alla emissione di avvisi di accertamento nei confronti dei **contribuenti destinatari *delle lettere di compliance che:***

- pur *avendo* ricevuto la *lettera di compliance,* sono rimasti inattivi e cioè non hanno preso alcun contatto con i CAM o con gli Uffici dell'Agenzia;

- pur avendo contattato i CAM o gli Uffici dell'Agenzia per assumere informazioni non hanno prodotto alcuna documentazione giustificativa della *anomalia segnalata* e non hanno ritenuto di presentare dichiarazione integrativa/ ravvedimento.

Dall'Area della prevenzione all'Area del contrasto:
quando e come gli Uffici esercitano gli ordinari poteri di accertamento

- hanno prodotto documentazione che, esaminata dagli Uffici, non è risultata idonea a *giustificare* le anomalie segnalate e pur tuttavia non hanno presentato dichiarazione integrativa.

- hanno prodotto documentazione idonea solo in parte a giustificare le *anomalie* e , pur tuttavia, non hanno provveduto alla *rimozione* delle anomalie non giustificate.