

L'avviso bonario preclude il ravvedimento

L'avviso bonario

Il ravvedimento

CIRCOLARI 24 FISCO

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

L'avviso bonario

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Tutte le persone fisiche

ABSTRACT

L'avviso bonario è un avviso che arriva dall'Amministrazione finanziaria, in caso di controlli formali e automatici delle dichiarazioni dei redditi ed Iva. La fase di controllo si divide in due: una prima fase di richiesta di chiarimenti, una seconda fase o di autotutela o di emanazione, appunto, dell'avviso bonario.

COMMENTO

I cosiddetti “avvisi bonari” sono delle comunicazioni che l'amministrazione finanziaria invia ai contribuenti a seguito di:

- controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi o dell'Iva, di cui all'articolo [36-bis del DPR 600 del 1973](#) e all'articolo [54-bis del DPR 633 del 1972](#) ,
- controlli formali delle dichiarazioni dei redditi (questo tipo di controllo non è previsto per le dichiarazioni Iva), di cui all'articolo [36-ter del DPR 600 del 1973](#) .
- determinazione delle imposte dovute per i redditi soggetti a tassazione separata. In questo caso non sono dovuti né interessi né sanzioni se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dalla data di un'eventuale successiva rettifica dell'ufficio.

L'intento da parte dell'Agenzia delle Entrate, espresso nella propria circolare [100/E del 18 maggio 2000](#) , con l'invio delle predette comunicazioni, è di instaurare un dialogo con il contribuente che permetta, a seconda dei casi, di regolarizzare gli aspetti formali, fornire chiarimenti nonché correggere errori. In particolare l'amministrazione si pone l'obiettivo di limitare le iscrizioni a ruolo e gli eventuali conseguenti contenziosi.

Il controllo automatico effettuato ai sensi [dell'articolo 36-bis, del DPR 600 del 1973](#) e [54-bis del DPR 633 del 1972](#) riguarda tutti i contribuenti e consiste in una procedura automatizzata di liquidazione delle imposte, contributi e premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, effettuata sulla base dei dati e degli elementi desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti. La procedura è diretta a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione, senza che sia necessario un giudizio di valutazione e di stima delle componenti positive e negative del reddito.

Con essa l'Amministrazione finanziaria può correggere errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente, eliminare o ridurre detrazioni quali, ad esempio, oneri detraibili riportati in dichiarazione per importi maggiori del “tetto” previsto, e deduzioni, quali, ad esempio, la deduzione per abitazione principale usufruita per importo superiore alla rendita catastale, che vengono erroneamente indicate dal contribuente. Non solo, viene anche controllata la rispondenza della dichiarazione e la tempestività dei versamenti effettuati rilevando, ad esempio, versamenti di imposta inferiori a quanto risulta dovuto in base alla dichiarazione, e vengono ridotti, in tutto o in parte, i crediti di imposta esposti e non spettanti.

Se dall'esito dei controlli emergono delle irregolarità, l'Ufficio comunica al contribuente l'esito della liquidazione o della rettifica con l'indicazione delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Per quanto riguarda il controllo formale effettuato ai sensi [dell'articolo 36-ter del DPR 600 del 1973](#), esso riguarda le dichiarazioni individuate sulla base di criteri selettivi fissati dall'Amministrazione finanziaria e consiste nel riscontro documentale dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi. Come già evidenziato in precedenza non è previsto un analogo controllo ai fini Iva.

Come rilevato dalla [circolare della Agenzia delle entrate n. 68/E del 2001](#), la procedura - che deriva dalla “soppressione”, a decorrere dal periodo di imposta 1998, delle norme che prevedevano l'obbligo della allegazione alla dichiarazione dei documenti probatori degli oneri che danno diritto alle detrazioni di imposta ed alle deduzioni dal reddito e dei certificati attestanti le ritenute subite - è diretta al controllo della esatta determinazione delle imposte “attraverso un riscontro documentale finalizzato a comprovare la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente”.

L'Amministrazione finanziaria può, così, escludere lo scomputo di ritenute d'acconto non risultanti dalla dichiarazione dei sostituti di imposta, detrazioni e deduzioni non spettanti in quanto carenti di documentazione attestante il diritto alla detrazione/deduzione o documentate in maniera insufficiente, determinare i crediti di imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e dai documenti richiesti al contribuente, liquidare la maggiore imposta dovuta sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificazioni relative allo stesso anno e allo stesso contribuente, correggere errori materiali o di calcolo commessi dal sostituto di imposta.

Sempre come evidenziato [dalla circolare 68/E](#) appena poco sopra richiamata, l'Amministrazione finanziaria “deve, al contrario, astenersi dall'effettuare interventi correttivi al di fuori delle fattispecie espressamente previste dalla norma”. In particolare, qualora dalla documentazione prodotta o dalle informazioni desunte dall'Anagrafe tributaria “risultino elementi che consentono di stabilire la esistenza di un reddito non dichiarato o di singole componenti di reddito non dichiarate (...) l'ufficio è tenuto ad attivarsi per il conseguente innesco dell'attività di controllo sostanziale”.

La Cassazione con [sentenza n. 15311 del 4 luglio 2014](#), e [sentenza n. 1306 del 26 gennaio 2015](#), ha chiarito che nel caso del “più incisivo controllo previsto [dall'art. 36-ter](#), rispetto alla liquidazione ex [art. 36-bis](#)”, l'invio della comunicazione costituisce “una fase procedimentale

necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4 ... prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in una apposita comunicazione da effettuare al contribuente”, la cui mancanza comporta la “sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento”.

Entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione di irregolarità il contribuente può definire il contenuto dell'avviso, oppure contestarlo, formulando, in questo secondo caso, una istanza di annullamento totale o parziale dell'atto.

Nello specifico si possono determinare le situazioni descritte in tabella.

Situazioni che scaturiscono dopo la comunicazione di irregolarità

Definizione dell'avviso bonario

Se il contribuente riconosce l'errore contestato, può sanarlo, pagando, nel termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione quanto richiesto nell'avviso. In questo caso l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto:

a 1/3 (un terzo), nel caso di controlli automatici di cui [all'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973](#), in base a quanto disposto dall' [art. 2, D. Lgs. 462/1997](#)

a 2/3 (due terzi), nel caso di controlli formali di cui [all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973](#), in base a quanto disposto dall' [art. 3, D. Lgs. 462/1997](#)

Istanza di autotutela

Se il contribuente, invece, ritiene di non aver commesso la irregolarità contestata, può presentare una istanza di autotutela diretta ad ottenere l'annullamento o la rettifica dell'avviso bonario:

ad un qualsiasi Ufficio dell'Agenzia delle Entrate o al Centro di assistenza multicanale, se la comunicazione di irregolarità deriva da un controllo automatico ([art. 36-bis](#));

all'Ufficio che ha inviato l'avviso, se la comunicazione di irregolarità deriva da un controllo formale ([art. 36-ter](#)).

La richiesta di autotutela a seguito di comunicazioni di irregolarità può essere inoltrata anche attraverso i “Centri di risposta telefonica (call center)”, i quali possono, nei casi più semplici, annullare direttamente le comunicazioni errate. Allo stesso fine, gli intermediari abilitati al canale Entratel e gli utenti di Fisconline possono ricorrere alla piattaforma telematica dell'Agenzia delle Entrate, denominata Civis.

La definizione dell'avviso bonario avviene con il pagamento del dovuto attraverso il modello F24 ad esso allegato, che può essere ancora presentato in forma cartacea, anche se ha un saldo superiore a 1.000,00 euro, ma a condizione che non siano indicati crediti in compensazione, come chiarito dalla [circolare n. 27/E del 2014 della Agenzia delle entrate](#). Se il contribuente intende compensare la somma dovuta con eventuali crediti, deve compilare un “nuovo” modello, da presentare in via telematica.

Il versamento di quanto dovuto può anche essere rateizzato in base a quanto disposto dall'[articolo 3-bis, del decreto legislativo 462 del 1997](#) così come sostituito dall'articolo 2, primo comma del decreto legislativo 159 del 2015.

Art. 3-bis, co. 1 - Dlgs 462/1997

Le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Il ravvedimento

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Tutte le persone fisiche

ABSTRACT

L'istituto del ravvedimento operoso è precluso, tra gli altri, dai controlli così detti automatici e formali. Con l'introduzione dell'adempimento spontaneo, il Fisco anticipa i controlli automatici e formali dando la possibilità al contribuente di accedere al ravvedimento.

COMMENTO

A partire dal primo gennaio 2015, l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13, del decreto-legislativo 472 del 1997](#), è stato completamente rivisto.

Sebbene vi sia libertà di adozione di tale istituto, anche in presenza di verifiche, la ricezione di avvisi di liquidazione o accertamento da parte del contribuente, nonché di una comunicazione di irregolarità di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter del DPR 600 del 1973](#) e [articolo 54-bis del DPR 633 del 1972](#), costituisce causa ostativa all'applicazione del ravvedimento operoso stesso, in base a quanto disposto dal [comma 1-ter, dell'articolo 13, del decreto-legislativo 472 del 1997](#), inserito dall'articolo 1, comma 637, lettera b), della legge 190 del 2014.

L'istituto del ravvedimento operoso consente a tutti i contribuenti la correzione spontanea dell'inadempimento. Per sanare l'irregolarità commessa, ad esempio, per omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, ecc., il contribuente deve provvedere spontaneamente al pagamento:

- dell'imposta dovuta;
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della sanzione in misura ridotta.

L'istituto del ravvedimento operoso è stato modificato [dall'art. 1, co. 637-639, della L. 23.12.2014, n. 190 \(Legge di Stabilità 2015\)](#), che, da un lato e limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, ha previsto che non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale ma solo dalla notifica dell'atto impositivo, dall'altro, ha introdotto nuovi limiti temporali entro cui il ravvedimento può avvenire, alcuni dei quali operanti solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, ove la riduzione della sanzione decresce con l'aumentare del tempo entro cui la violazione viene sanata.

Se il contribuente, però, come si diceva, riceve dall'Amministrazione finanziaria una comunicazione di irregolarità a seguito di un controllo automatico ex [art. 36-bis del DPR 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#) non potrà più avvalersi del ravvedimento operoso per gli errori o le omissioni commesse, ma dovrà rispondere della sanzione piena, riducibile ad un terzo se paga entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso.

Nel caso dei controlli formali ex [art. 36-ter del DPR 600/1973](#) è invece necessario distinguere le due fasi in cui si articola il controllo stesso:

nella prima fase, il contribuente riceve una richiesta di documentazione a giustificazione dei dati indicati in dichiarazione. La richiesta può derivare sia dalle incongruenze emerse a seguito dell'incrocio dei dati indicati con quanto dichiarato da parte di altri soggetti (ad esempio sostituto d'imposta, imprese assicuratrici ecc.) sia dalla semplice verifica della rispondenza con la documentazione conservata dal contribuente (ad esempio le spese mediche, veterinarie ecc.). In questa prima fase il contribuente può rispondere alla richiesta dell'Agenzia ed inviare la documentazione o non fare nulla. In quest'ultimo caso l'Agenzia emetterà un avviso di rettifica per gli importi non giustificati dal contribuente;

nella seconda fase, qualora la documentazione inviata dal contribuente è esaustiva, l'Agenzia delle Entrate, solitamente, emette comunicazione di regolarità. Nel caso in cui invece il contribuente non invii la documentazione richiesta oppure la documentazione inviata non supporta gli importi dichiarati, l'Agenzia delle Entrate emette un avviso di rettifica della dichiarazione (cosiddetto avviso bonario). Questa comunicazione ha lo stesso effetto di quella inviata a seguito dei controlli formali ex [art. 36-bis del DPR 600/1973](#) (o [54-bis del DPR 633/1972](#)), ossia il contribuente non potrà avvalersi del ravvedimento operoso e deve provvedere al pagamento di quanto richiesto, prevede la possibilità di vedersi ridotta a 2/3 la sanzione se si provvede al pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Se invece non si esegue il pagamento, l'importo viene iscritto a ruolo. E' sempre possibile, anche in questa fase, per il contribuente che ritiene non dovuti gli importi richiesti, agire in autotutela o successivamente in contenzioso.

Ritornando alla prima fase, ossia al momento in cui il contribuente riceve la richiesta di documentazione, sarà possibile per lo stesso avvalersi del ravvedimento operoso per sanare le violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

La correttezza di questo comportamento è stata confermata dall'Agenzia delle entrate in occasione delle risposte fornite alla stampa specializzata e riportate nella [circolare n. 12/E del](#)

[8 aprile 2016](#) dove viene esplicitamente detto chiarito che “... per quanto riguarda il controllo formale, l'accesso al ravvedimento è precluso dal recapito della comunicazione degli esiti del controllo effettuato ai sensi [dell'art. 36 ter](#) , recante l'indicazione delle somme dovute dal contribuente, e non dall'eventuale richiesta di documentazione, finalizzata alla verifica dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi. Pertanto, le comunicazioni con cui è richiesta la documentazione, inviate al soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale (Caf o professionista abilitato) e/o al contribuente, non costituiscono una preclusione all'esercizio del ravvedimento da parte del contribuente, purché lo stesso avvenga prima della ricezione della comunicazione degli esiti del controllo effettuato ai sensi [dell'art. 36 -ter](#) ”.

Pertanto nel caso il controllo formale [ex art. 36 ter del DPR 633/1973](#) il ravvedimento non è precluso dalla prima comunicazione che solitamente contiene la richiesta di invio della documentazione, ma dalla seconda che viene elaborata qualora i documenti non sono stati prodotti o siano stati ritenuti non coerenti con quanto dichiarato dal contribuente.

I [commi 634, 635 e 636 dell'articolo unico della legge di Stabilità per il 2015, n. 190 del 2014](#) , hanno introdotto, però, anche un ulteriore importante istituto, denominato “adempimento spontaneo” del contribuente, che scatta nel momento in cui vengono effettuate delle ben precise segnalazioni da parte del Fisco.

Si tratta, in buona sostanza, di un “avvertimento” da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale, con i dati a disposizione, segnala al contribuente possibili errori dichiarativi, per permettere al contribuente di regolarizzarsi, pagando una sanzione ridotta, o fornire all'Amministrazione Finanziaria valide motivazioni circa il comportamento assunto. Con tale istituto si introduce, quindi, una nuova e più avanzata forma di comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale, nel segno della compliance.

Nello specifico con tale intervento normativo è disposto che, in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, al fine di:

- semplificare gli adempimenti;
- stimolare l'assolvimento delle obbligazioni tributarie;
- favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili;

L'Agenzia delle Entrate metta a disposizione del contribuente, o del suo intermediario, attraverso reti telematiche, elementi e informazioni in possesso dell'Amministrazione Finanziaria stessa, riferibili al contribuente. Tali elementi ed informazioni possono riguardare gli acquisti, i ricavi o i compensi (professionali), i redditi, il volume d'affari, il valore della produzione e, ancora, le agevolazioni, le deduzioni o le detrazioni e i crediti d'imposta. Per dar completa attuazione alla collaborazione tra contribuente e Amministrazione Finanziaria in tale sede il contribuente, anche a mezzo del suo intermediario, può segnalare all'Agenzia eventuali elementi, fatti o circostanze dalla stessa non conosciuti, che giustificano il comportamento ed i dati dichiarati dallo stesso.

La finalità di questo strumento di segnalazione preventiva, attraverso la comunicazione di date informazioni conosciute dall'Amministrazione Finanziaria, anche a mezzo dell'incrocio dei dati dichiarati dai clienti e dai fornitori del contribuente, è quella di dare la possibilità al contribuente di verificare tale comunicazione effettuata dall'Agenzia, e provvedere, eventualmente, alla sistemazione della propria posizione attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.

Nel caso in cui il contribuente, quindi, proprio grazie alla segnalazione ricevuta, constati l'errore commesso e intenda ravvedersi ai sensi e secondo quanto disposto [dall'art. 13 del Decreto Legislativo n. 472 del 1997](#), si sottolinea che questi potrà adempiere spontaneamente all'obbligazione tributaria anche nel caso in cui sia già stata constatata la violazione o siano iniziati accessi ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di controllo delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza, eccetto, come già si è detto, la formale notifica di atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, di accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità di cui agli [articoli 36-bis del DPR n. 600 del 1973](#) e [art. 54-bis del DPR n. 633 del 1972](#), nonché degli esiti del controllo formale di cui [all'articolo 36-ter del DPR n. 600 del 1973](#), che sono, appunto, anticipati dalle comunicazioni in commento, emesse dall'Agenzia delle entrate. Ovviamente con il ravvedimento la riduzione delle sanzioni è graduata in ragione della tempestività della correzione da parte del contribuente.

Nel caso in cui il contribuente invece ritenga opportuno fornire o richiedere chiarimenti all'Amministrazione Finanziaria, in ottemperanza ad un dialogo sempre più trasparente e collaborativo tra Fisco e contribuenti, la comunicazione di collaborazione ricevuta segnalerà le relative modalità di comunicazione delle stesse. Nello specifico la richiesta di informazioni o l'invio di dati o spiegazioni al Fisco, può essere effettuata anche dagli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni, dal momento che all'interno del canale CIVIS è attivo il servizio telematico che consente di trasmettere la documentazione, contenente anche eventuali commenti e chiarimenti del contribuente, in formato elettronico.

Per tutte le imprese o i professionisti che non daranno seguito all'invito alla regolarizzazione a mezzo di queste lettere di compliance personalizzate, ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso o comunicando a loro volta all'Agenzia delle Entrate fatti e circostanze a lui non noti, partiranno i dovuti controlli.

SI RICORDA CHE

- Dal 2015 è cambiato l'istituto del ravvedimento operoso, che è diventato maggiormente flessibile.
- L'istituto dell'adempimento spontaneo è stato introdotto per dare la possibilità al contribuente, anche in presenza di controlli automatici o formali, di adire all'istituto del ravvedimento.

SCHEMI E TABELLE

L'avviso bonario preclude il ravvedimento – I punti salienti

Le disposizioni	<p>I cosiddetti “avvisi bonari” sono delle comunicazioni che l'amministrazione finanziaria invia ai contribuenti a seguito di:</p> <ul style="list-style-type: none">- controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi o dell'Iva, di cui a l'articolo 36-bis del DPR 600 del 1973 e all'articolo 54-bis del DPR 633 del 1972 ,- controlli formali delle dichiarazioni dei redditi (questo tipo di controllo non è previsto per le dichiarazioni Iva), di cui all'articolo 36-ter del DPR 600 del 1973 .- determinazione delle imposte dovute per i redditi soggetti a tassazione separata. In questo caso non sono dovuti né interessi né sanzioni se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dalla data di un'eventuale successiva rettifica dell'ufficio.
Il controllo automatico	<p>Il controllo automatico effettuato ai sensi dell'articolo 36-bis, del DPR 600 del 1973 e 54-bis del DPR 633 del 1972 riguarda tutti i contribuenti e consiste in una procedura automatizzata di liquidazione delle imposte, contributi e premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, effettuata sulla base dei dati e degli elementi desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti. La procedura è diretta a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione, senza che sia necessario un giudizio di valutazione e di stima delle componenti positive e negative del reddito.</p>
Il controllo formale	<p>Il controllo formale effettuato ai sensi dell'articolo 36-ter del DPR 600 del 1973 riguarda le dichiarazioni individuate sulla base di criteri selettivi fissati dall'Amministrazione finanziaria e consiste nel riscontro documentale dei dati indicati nella dichiarazione dei redditi. Tale controllo non è previsto ai fini Iva</p>
Il ravvedimento	<p>A partire dal primo gennaio 2015, l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, del decreto-legislativo 472 del 1997 , è stato completamente rivisto. Sebbene vi sia libertà di adozione di tale istituto, anche in presenza di verifiche, la ricezione di avvisi di liquidazione o accertamento da parte del contribuente, nonché di una comunicazione di irregolarità di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR 600 del 1973 e articolo 54-bis del DPR 633 del 1972 , costituisce causa ostativa all'applicazione del ravvedimento operoso stesso, in base a quanto disposto dal comma 1-ter, dell'articolo 13, del decreto-legislativo 472 del 1997 , inserito dall'articolo 1, comma 637, lettera b), della legge 190 del 2014.</p>
L'adempimento spontaneo	<p>I commi 634, 635 e 636 dell'articolo unico della legge di Stabilità per il 2015, n. 190 del 2014 , hanno introdotto anche un ulteriore importante istituto, denominato “adempimento spontaneo” del contribuente, che scatta nel momento in cui vengono effettuate delle ben precise segnalazioni da parte del Fisco. Si tratta, in buona sostanza, di un “avvertimento” da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale, con i dati a disposizione, segnala al contribuente possibili errori dichiarativi, per permettere al contribuente di regolarizzarsi, pagando una sanzione ridotta, o fornire all'Amministrazione Finanziaria valide motivazioni circa il comportamento assunto. Con tale istituto si introduce, quindi, una nuova e più avanzata forma di comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale, nel segno della compliance che serve per neutralizzare i controlli automatici e formali e permettere anche di aderire ancora una volta al ravvedimento operoso.</p>
