

Circolare del 10/05/2011 n. 18 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Misura e ravvedibilità delle sanzioni applicate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni

Testo:

Sono pervenute richieste di chiarimenti in ordine alla misura ed alla eventuale ravvedibilità delle sanzioni applicate alle violazioni riscontrabili in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento alle seguenti fattispecie:

1. utilizzo in compensazione di crediti inesistenti;
2. comunicazione degli esiti del controllo prima della scadenza dei termini per avvalersi del ravvedimento.

Con la presente circolare si forniscono specifici chiarimenti in merito.

1. UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI

In ordine al primo argomento, in via preliminare è opportuno ricordare che l'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge n. 185 del 2008, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione mediante indebite compensazioni, ha introdotto specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, modificando il regime sanzionatorio nonché le modalità ed i termini applicabili sia per il controllo che per lazione di recupero.

In particolare, il comma 18 del citato articolo 27 prevede che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi; la sanzione è elevata al 200% se l'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati è superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare ¹.

Il precedente comma 16 del medesimo articolo stabilisce che la riscossione dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione è effettuata mediante l'apposito atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004. Tale norma prevede espressamente che l'atto di recupero è emesso *ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni*.

Tra le attribuzioni ed i poteri sopra richiamati rientrano anche quelli disciplinati dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto dei quali l'amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, procede annualmente alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

In forza di questa previsione l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvede a:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili, nella determinazione delle imposte, nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le deduzioni, le detrazioni ed i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la tempestività e la rispondenza con la dichiarazione dei versamenti dovuti in base alla dichiarazione stessa.

Nell'ambito di questa specifica attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate verifica anche che l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia superiore a quanto dichiarato dal contribuente, sia in termini di disponibilità del credito che in termini di effettivo utilizzo dello stesso.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 462 del 1997 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Tale disposizione prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa nella misura del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, *anche quando*,

in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Da una lettura sistematica delle disposizioni normative sopra citate o richiamate si evince che l'unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 ancorché riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato è quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per i ritardati od omessi versamenti diretti.

Tale sanzione rappresenta quindi la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997, in caso di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, e dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in caso di ravvedimento operoso del contribuente.

2. Comunicazione degli esiti del controllo prima della scadenza dei termini per avvalersi del ravvedimento

L'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, al comma 8, prevede la possibilità per i contribuenti di correggere eventuali errori od omissioni commessi in sede di redazione della dichiarazione, mediante presentazione di una successiva dichiarazione entro i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Per le irregolarità tributarie che ne derivano, articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 prevede la riduzione ad un ottavo² delle sanzioni se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Il medesimo articolo 13, tuttavia, subordina il beneficio della riduzione delle sanzioni alla condizione che *la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*.

Come già ricordato, nel rispetto di quanto stabilito dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'amministrazione finanziaria procede annualmente al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, provvedendo a correggere gli eventuali errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte ed a verificare la congruità e la tempestività dei versamenti.

In conseguenza di tale attività, nel rispetto del principio di conoscenza degli atti sancito dallo statuto dei diritti del contribuente (articolo 6 della legge n. 212 del 2000), prima di procedere all'iscrizione a ruolo delle eventuali somme dovute l'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente gli esiti del controllo effettuato, al fine di evitare la reiterazione degli errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

E il caso di ricordare, in proposito, che la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato nei confronti del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 2-bis del decreto-legge n. 203 del 2005, può essere effettuata direttamente, mediante raccomandata indirizzata al suo domicilio, ovvero indirettamente, in caso di specifica opzione, tramite avviso telematico inviato all'intermediario che ha curato la trasmissione della dichiarazione.

La ricezione della comunicazione (da parte del contribuente o dell'intermediario designato) non preclude, di per sé, la possibilità di presentare, nei termini previsti dalla norma, una dichiarazione integrativa per correggere eventuali errori od omissioni.

E necessario, tuttavia, tener presente che, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, la formale conoscenza da parte del contribuente (direttamente o per il tramite dell'intermediario) dell'inizio di una attività di controllo, come quella di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, preclude la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (e quindi di beneficiare della relativa riduzione delle sanzioni) con riferimento alle irregolarità riscontrabili con il medesimo controllo.

In conclusione, il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato della dichiarazione prima della scadenza del termine per avvalersi del ravvedimento operoso, non potrà beneficiare della relativa riduzione di sanzioni con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dell'attività di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (come, ad esempio, l'errato riporto di un'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione precedente e, in genere, gli errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte). Il medesimo contribuente potrà, invece, avvalersi del ravvedimento per sanare quelle violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato (come, ad esempio, l'omessa indicazione di un reddito percepito e, in genere, le violazioni che configurano l'infedeltà della dichiarazione), salvo che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative delle quali l'interessato abbia avuto formale conoscenza.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

1: Tale ultima disposizione è stata introdotta dallarticolo 7, comma 2, del decreto-legge n. 5 del 2009.

2: Misura fissata dallarticolo 1, comma 20, lettera a), della legge n. 220 del 2010, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011. Precedente misura: un decimo.

1: Tale ultima disposizione è stata introdotta dallarticolo 7, comma 2, del decreto-legge n. 5 del 2009.

2: Misura fissata dallarticolo 1, comma 20, lettera a), della legge n. 220 del 2010, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011. Precedente misura: un decimo.

CIRCOLARE N. 18/E



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 10 maggio 2011

OGGETTO: Misura e ravvedibilità delle sanzioni applicate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni

Sono pervenute richieste di chiarimenti in ordine alla misura ed alla eventuale ravvedibilità delle sanzioni applicate alle violazioni riscontrabili in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento alle seguenti fattispecie:

- 1) utilizzo in compensazione di crediti inesistenti;
- 2) comunicazione degli esiti del controllo prima della scadenza dei termini per avvalersi del ravvedimento.

Con la presente circolare si forniscono specifici chiarimenti in merito.

1. UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI

In ordine al primo argomento, in via preliminare è opportuno ricordare che l'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge n. 185 del 2008, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione mediante indebite compensazioni, ha introdotto specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, modificando il regime sanzionatorio nonché le modalità ed i termini applicabili sia per il controllo che per l'azione di recupero.

In particolare, il comma 18 del citato articolo 27 prevede che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi; la sanzione è elevata al 200% se l'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati è superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare¹.

Il precedente comma 16 del medesimo articolo stabilisce che la riscossione dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione è effettuata mediante l'apposito atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004. Tale norma prevede espressamente che l'atto di recupero è emesso *“ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e*

¹ Tale ultima disposizione è stata introdotta dall'articolo 7, comma 2, del decreto-legge n. 5 del 2009.

seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”.

Tra le attribuzioni ed i poteri sopra richiamati rientrano anche quelli disciplinati dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto dei quali l'amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, procede annualmente alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

In forza di questa previsione l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvede a:

- ✓ correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili, nella determinazione delle imposte, nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ✓ ridurre le deduzioni, le detrazioni ed i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- ✓ controllare la tempestività e la rispondenza con la dichiarazione dei versamenti dovuti in base alla dichiarazione stessa.

Nell'ambito di questa specifica attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate verifica anche che l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia superiore a quanto dichiarato dal contribuente, sia in termini di disponibilità del credito che in termini di effettivo utilizzo dello stesso.

Dal punto di vista sanzionatorio, l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 462 del 1997 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Tale disposizione prevede l'applicazione di una

sanzione amministrativa nella misura del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, *“anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile”*. La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento *“si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Da una lettura sistematica delle disposizioni normative sopra citate o richiamate si evince che l'unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 – ancorché riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per i ritardati od omessi versamenti diretti.

Tale sanzione rappresenta quindi la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997, in caso di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, e dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in caso di ravvedimento operoso del contribuente.

2. COMUNICAZIONE DEGLI ESITI DEL CONTROLLO PRIMA DELLA SCADENZA DEI TERMINI PER AVVALERSI DEL RAVVEDIMENTO

L'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, al comma 8, prevede la possibilità per i contribuenti di correggere eventuali errori od omissioni commessi in sede di redazione della dichiarazione, mediante presentazione di una successiva dichiarazione entro i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Per le irregolarità tributarie che ne derivano, l'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 prevede la riduzione ad un ottavo² delle sanzioni se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Il medesimo articolo 13, tuttavia, subordina il beneficio della riduzione delle sanzioni alla condizione che *“la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*.

Come già ricordato, nel rispetto di quanto stabilito dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'amministrazione finanziaria procede annualmente al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, provvedendo a correggere gli eventuali errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte ed a verificare la congruità e la tempestività dei versamenti.

In conseguenza di tale attività, nel rispetto del principio di conoscenza degli atti sancito dallo statuto dei diritti del contribuente (articolo 6 della legge n. 212 del 2000), prima di procedere all'iscrizioni a ruolo delle eventuali somme dovute l'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente gli esiti del controllo effettuato, al fine di evitare la reiterazione degli errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

E' il caso di ricordare, in proposito, che la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato nei confronti del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 2-bis del decreto-legge n. 203 del 2005, può essere effettuata direttamente, mediante raccomandata indirizzata al suo domicilio, ovvero indirettamente, in caso di specifica opzione, tramite avviso telematico inviato all'intermediario che ha curato la trasmissione della dichiarazione.

² Misura fissata dall'articolo 1, comma 20, lettera a), della legge n. 220 del 2010, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011. Precedente misura: un decimo.

La ricezione della comunicazione (da parte del contribuente o dell'intermediario designato) non preclude, di per sé, la possibilità di presentare, nei termini previsti dalla norma, una dichiarazione integrativa per correggere eventuali errori od omissioni.

E' necessario, tuttavia, tener presente che, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, la formale conoscenza da parte del contribuente (direttamente o per il tramite dell'intermediario) dell'inizio di una attività di controllo, come quella di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, preclude la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (e quindi di beneficiare della relativa riduzione delle sanzioni) con riferimento alle irregolarità riscontrabili con il medesimo controllo.

In conclusione, il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato della dichiarazione prima della scadenza del termine per avvalersi del ravvedimento operoso, non potrà beneficiare della relativa riduzione di sanzioni con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dell'attività di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (come, ad esempio, l'errato riporto di un'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione precedente e, in genere, gli errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte). Il medesimo contribuente potrà, invece, avvalersi del ravvedimento per sanare quelle violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato (come, ad esempio, l'omessa indicazione di un reddito percepito e, in genere, le violazioni che configurano l'infedeltà della dichiarazione), salvo che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative delle quali l'interessato abbia avuto formale conoscenza.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA