

# ***CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO***

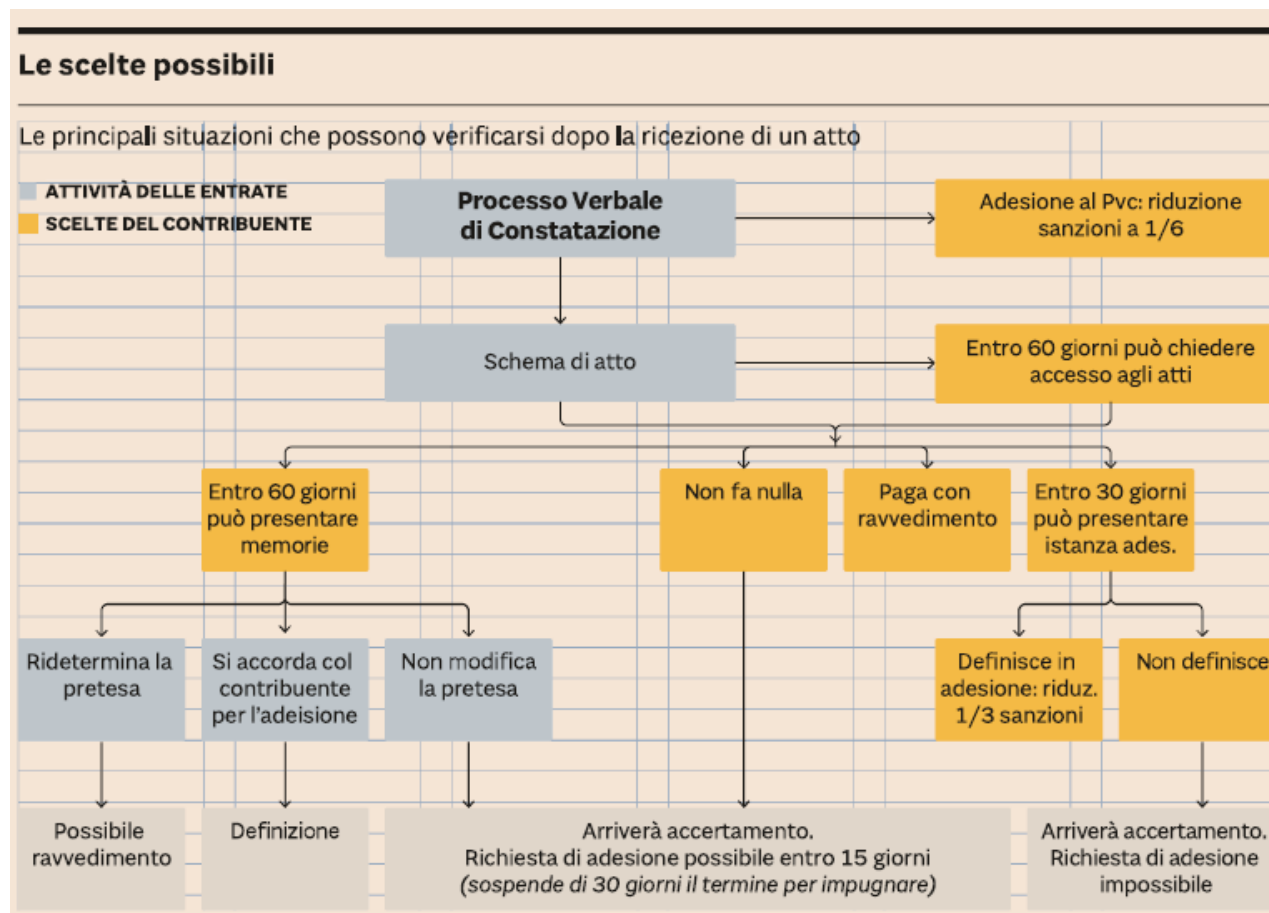
## **STRUMENTI DEFLATIVI DEL PROCESSO TRIBUTARIO**

Dott. Sandro La Ciacera

4 maggio 2026



## Possibili scelte dopo la notifica di un atto



## Autotutela

D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219  
Circolare n. 21/E del 7 novembre 2024

Legge delega [art. 4, comma 1, lett. h), L. 111/2023]

Delega il Governo a «*potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli **errori manifesti** nonostante la definitività dell'atto, prevedendo **l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi** nonché, con riferimento alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità del giudizio dinanzi alla Corte dei Conti alle **sole condotte dolose***».



– **D. Lgs. 219/2023 entrato in vigore il 18 gennaio 2023**

- Introduzione art. 10-*quater*, L. 212/2000 (autotutela obbligatoria)
- Introduzione art. 10-*quinquies*, L. 212/2000 (autotutela facoltativa)
- Abrogazione art. 2-*quater*, D.L. 564/1994 e D.M. 37/1997
- Inserito nell'elenco degli atti impugnabili (aggiunta delle lettere g-bis) e g-ter) all'art. 19 D.lgs 546/92 «*il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* (...) e «il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinquies* (...)»*, stabilendo, altresì, che il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all' articolo 19, comma 1, g-bis), «*(...) può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda (...) di autotutela (...)»*.
- Introduzione ad opera del Dlgs 14 giugno 2024 n. 87, dell'art. 17-bis al Dlgs 472/97, rubricato "*Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale*".

## Superamento del precedente concetto di autotutela

### Circolare Agenzia n. 21 del 7.11.2024

Il legislatore della riforma, dando seguito alle indicazioni della Corte Costituzionale, con l'introduzione dell'autotutela obbligatoria, ha ritenuto, almeno in parte, di superare l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'autotutela «costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e **non uno strumento di protezione del contribuente**».

Al riguardo, nella Relazione viene evidenziato che «Com'è noto, la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio in capo all'amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute) abbia essenzialmente natura discrezionale. Tale posizione, che risente evidentemente del consolidato orientamento formatosi con riferimento all'analogo istituto esistente in campo amministrativo, **non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'articolo 53 della Costituzione, sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge)**».



## Art. 10-quater (Esercizio del potere di autotutela obbligatoria)

*In vigore dal 20/12/2025 - Modificato da: Decreto legislativo del 18/12/2025 n. 192 Articolo 12*

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione o sanzionatori ovvero alla rinuncia all'imposizione, **senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi**, nei seguenti **casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione**:

- a) errore di persona;
  - b) errore di calcolo;
  - c) errore sull'individuazione del tributo;
  - d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
  - e) errore sul presupposto d'imposta;
  - f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
  - g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
2. L'obbligo di cui al comma 1 **non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione** finanziaria, nonché **decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione**.
3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la **responsabilità** di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, **è limitata alle ipotesi di dolo**.

## Autotutela obbligatoria (art. 10-*quater*, L. 212/2000]

- Casi tassativi di **manifesta illegittimità** dell'atto:
  - a) Errore di persona
  - b) Errore di calcolo
  - c) Errore sull'individuazione del tributo
  - d) Errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria
  - e) **Errore sul presupposto d'imposta**
  - f) Mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti
  - g) Mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza



- **NO**, decorso un anno dalla definitività dell'atto (rileva la data di presentazione dell'istanza)

- Impugnabilità silenzio/rifiuto entro termini di prescrizione (10 anni) o diniego espresso entro 60 giorni

## Tassatività

Circ. 21/2024

*In linea con le esigenze di certezza alle quali la disposizione si ispira, come emerge da diversi passaggi della stessa Relazione, le ipotesi ivi richiamate devono ritenersi tassative e, quindi, di stretta interpretazione.*

*La tassatività si evince anche dal raffronto tra il tenore letterale dell'articolo 10-quater e l'articolo 2 dell'abrogato decreto ministeriale n. 37 del 1997, il cui carattere meramente esemplificativo era stato reso esplicito mediante l'utilizzo dell'espressione «quali tra l'altro», anteposta alla puntuale elencazione delle fattispecie che potevano dare luogo all'esercizio dell'autotutela.*

**NO autotutela**: qualora l'apprezzamento dei vizi evidenziati presupponga la soluzione di *questioni interpretative obiettivamente incerte*, come, ad esempio, per *l'esistenza di contrasti giurisprudenziali*, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili ictu oculi.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO



## L'autotutela è esclusa quando:

**NO autotutela**: qualora l'apprezzamento dei vizi evidenziati *presupponga la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte*, come, ad esempio, per *l'esistenza di contrasti giurisprudenziali*, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili *ictu oculi*.

**NO autotutela**: Per ragioni di certezza dei rapporti giuridici, l'istanza di autotutela – sia essa facoltativa che obbligatoria – non può più essere presentata o, comunque, una volta presentata, il provvedimento di autotutela non può più intervenire quando l'atto di imposizione è stato **oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di definizione della pretesa, anche agevolata (ad esempio, nel caso di accertamento con adesione, conciliazione, acquiescenza)**.

Ad esempio, qualora il contribuente – pur impugnando un avviso di accertamento – abbia definito in via agevolata le sanzioni, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, Dlgs. 472/1997, la richiesta di autotutela e l'eventuale provvedimento dell'Ufficio potranno interessare esclusivamente la pretesa avanzata a titolo d'imposta, dovendosi ritenere ferma l'irripetibilità delle somme versate per la definizione agevolata delle sanzioni.

## Autotutela facoltativa (art. 10-*quinquies*, L. 212/2000)

1. *Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.*
  2. *Si applica il comma 3 dell'articolo 10-quater.*
- **Rimedio residuale:** tutte le ipotesi di non obbligatorietà → potere esercitabile dagli Uffici sulla base di valutazioni discrezionali e non strumento di protezione del contribuente
  - **NO** questioni trattate in sede di contraddittorio o che riguardano procedimenti con partecipazione preventiva del contribuente (DOCFA)
  - Impugnabilità **diniego espresso** di autotutela;
  - **Assenza di impugnabilità del silenzio rifiuto** e possibile questione di legittimità costituzionale: se non rispondere è il risultato di un'attività discrezionale dell'Amministrazione dovrebbe essere concesso sindacare la legittimità di tale scelta (cfr. Corte Cost. 13 luglio 2017, n. 181)

## Aspetti comuni dell'autotutela obbligatoria e facoltativa

Necessità di presentazione di **un'istanza dettagliata con indicazione del vizio contestato**: il contribuente deve **indicare puntualmente il tipo di vizio da cui è affetto l'atto e le ragioni per le quali esso è riconducibile a una delle fattispecie tassative** →

Possibilità di degradazione da autotutela obbligatoria a facoltativa;

Se si tratta di **autotutela facoltativa**, bisogna indicare, per quanto possibile, **eventuali ragioni di interesse pubblico** sottese alla necessità di un annullamento d'ufficio dell'atto.

– No possibilità di esercizio dell'autotutela nei seguenti casi:

1. in caso di giudicato favorevole all'A.F. Più precisamente: **Non è ostativo all'autotutela né un giudicato processuale (ad esempio basato sull'inammissibilità del ricorso), né un giudicato sostanziale fondato però su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela.**
2. in caso di intervenuta definizione (ad esempio, nel caso di adesione, conciliazione, acquiescenza)
3. in caso si fondi su elementi non esibiti o trasmessi su richiesta *ex art. 32, d.P.R. 600/1973*, salvo omissioni per cause non imputabili al contribuente

– **Possibilità di sospensione dell'atto**

– Il parere da parte della DRE non è obbligatorio, ma valutazione caso per caso

## la presentazione nella pratica

La richiesta di autotutela va indirizzata all'Ufficio che ha emesso l'atto di cui si chiede l'annullamento.

**Presentazione, per errore, a struttura non competente:** la struttura ricevente deve trasmetterla tempestivamente all'Ufficio competente, informandone contestualmente il contribuente all'indirizzo indicato nella richiesta stessa o, in assenza, a quello risultante come domicilio fiscale in Anagrafe tributaria (cfr. anche Cass., ord. 28 ottobre 2014, n. 22877; Cass, ord. 22 dicembre 2018, n. 30229; Cass. 28 dicembre 2016, n. 27117; 6 marzo 2018, n. 5203).

**Autotutela obbligatoria:** l'istanza - anche se presentata a un Ufficio incompetente - deve, comunque, considerarsi idonea a impedire la decadenza del termine annuale dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. Tuttavia, il dies a quo del termine di 90 giorni, decorso il quale il contribuente può impugnare l'eventuale rifiuto tacito, deve essere individuato nel giorno in cui l'istanza è pervenuta all'Ufficio competente, il quale ne darà tempestiva comunicazione al contribuente.

**Attenzione:** la presentazione delle richieste di autotutela non sospende né interrompe la decorrenza di alcun termine previsto dal legislatore, in primis quello per la proposizione del ricorso giurisdizionale.

Se la richiesta di autotutela produce effetti anche su atti emessi da Uffici diversi dell'Agenzia (ad esempio, accertamento di utili extracontabili, nei rapporti tra società e soci) e non è stata indirizzata a tutte le strutture competenti, l'Ufficio che riceve l'istanza deve attivare il coordinamento con le altre strutture interessate



## Art 17 bis Dlgs 472/97 introdotto da Dlgs 14 giugno 2024 n. 87

possibilità di definizione delle sanzioni in caso di autotutela sempreché non sia divenuto definitivo l'atto; in ogni caso irripetibilità delle sanzioni pagate.

- *Art. 17-bis (Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale).*
- *1. Nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto (\*), purché rinunci al ricorso (quindi il ricorso deve essere stato presentato!\*\*) e l'atto non risulti definitivo (quindi i termini per ricorrere NON devono essere spirati!!). In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.*
- *1-bis. Nell'ipotesi di annullamento parziale di un **atto divenuto definitivo per mancata impugnazione**, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata richiamati dal comma 1 **solo quando l'istanza di autotutela è presentata nei termini per proporre ricorso.***

\* Si applica il regime di definizione agevolata dell'atto in vigore al tempo della sua notifica, a prescindere dal fatto che sia stato poi abrogato o modificato.

\*\*Rilevano sia la rinuncia espressa al ricorso, sia **comportamenti concludenti**: omessa notifica del ricorso; mancata costituzione in giudizio), sempre che sia intervenuto il tempestivo **versamento** degli importi dovuti in unica soluzione o della prima rata.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO



## Rimedi - termini

| <u>Atto impugnabile</u>                      | <u>Termini di impugnazione</u>                                                              |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Diniego espresso all'autotutela obbligatoria | 60 giorni dalla notifica del diniego                                                        |
| Diniego espresso all'autotutela facoltativa  | 60 giorni dalla notifica del diniego                                                        |
| Diniego tacito all'autotutela obbligatoria   | Dal 91° giorno dopo l'istanza e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto |
| Diniego tacito all'autotutela facoltativa    | Non ammessa l'impugnazione                                                                  |

## Sindacato dell'autotutela: orientamento della Corte di Cassazione\*

- L'impugnazione del diniego di autotutela **non** si risolve *tout court* in un ulteriore mezzo di impugnazione dell'atto impositivo
- Accoglimento impugnazione diniego autotutela si risolve nel ripristino dell'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di (ri)pronunciarsi sull'istanza di autotutela a meno che si dimostri un interesse generale alla rimozione dell'atto



Possibile svuotamento dell'efficacia dell'istituto?  
Differenza autotutela obbligatoria e facoltativa?

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

## Dichiarazione integrativa



## Condizioni per il ravvedimento: preclusioni e possibilità

### Art. 13 comma 1 primo periodo DLgs. 472/97

*“La sanzione è ridotta, sempreché (PRECLUSIONE) 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 ...”.*

### Art. 13 comma 1-ter Dlgs 472/97 prevede tuttavia:

*“Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione (POSSIBILITA') di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600... 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633... La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli”.*

QUINDI:

- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise, la preclusione è successiva al controllo, verificandosi con la notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario;
- per gli altri tributi (IMU, TARI, diritti camerali, contributi consortili), la preclusione interviene quando inizia il controllo fiscale (anche per anni di imposta diversi). NB: opportuno verificare con ogni singolo Comune!!!!



## Modifiche

| Novità                                                                                                     | Violazioni commesse sino al<br>31.8.2024                                                                                                                | Violazioni commesse<br>dall'1.9.2024                                                                                                  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Cumulo giuridico in sede di ravv. op.                                                                      | Non operante (ogni singola violazione <b>anche prodromica</b> va ravveduta ed eliminata)                                                                | Operante limitatamente alla singola imposta e al singolo anno                                                                         |
| Ravvedimento oltre l'anno oppure oltre il termine della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è commesso | Riduzione <b>a 1/7</b> del minimo (entro 2 anni o entro la dichiarazione dell'anno successivo) o <b>a 1/6</b> del minimo (se ci si ravvede ancora dopo) | Sempre riduzione a 1/7 del minimo                                                                                                     |
| Ravvedimento dopo il controllo fiscale                                                                     | Riduzione a <b>1/5</b> del minimo in <b>presenza di PVC</b>                                                                                             | Riduzione a 1/6, 1/5, 1/4 del minimo a seconda del fatto che ci sia stato il PVC e/o lo schema di atto strumentale al contraddittorio |
| Omessa dichiarazione                                                                                       | Ravvedimento possibile solo entro 90 giorni                                                                                                             | Si prevede che lo sbarramento temporale dei 90 giorni vale in ogni caso                                                               |

## Ampliamento limiti temporali

### Ante modifiche (violazioni fino al 31/08/24)

1/7 **entro** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo ovvero **entro** 2 anni dalla violazione;

1/6 ***oltre*** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo ovvero ***oltre 2*** anni dalla violazione; (**reformulata questa misura**)

1/5 ***dopo*** la constatazione a seguito di PVC

### Post modifiche (violazioni dal 1/09/24)

1/7 **oltre** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione ovvero **oltre** 1 anno dalla violazione

1/6 ***dopo*** la comunicazione di schema d'atto **NON preceduto** da PVC

1/5 ***dopo*** la constatazione a seguito di PVC senza adesione al verbale ***e prima*** della notifica dello schema d'atto

1/4 ***dopo*** la constatazione a seguito di PVC senza adesione al verbale ***e dopo*** la notifica dello schema d'atto senza adesione

## Ravvedimento post 31.8.2024 – misura e termini IMPORTANTI SARANNO LE SCELTE EFFETTUATE!



| Art. 13<br>Dlgs<br>472/97<br>Lett. | Dall'1.9.2024                                                                                                                                                                | Riduzione         | Ambito                                                                                                       |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| b-ter)<br>post<br>DLgs.<br>87/2024 | Dopo lo schema d'atto per il<br>contraddittorio (art. 6-bis L. 212/2000),<br>- non preceduto da PVC e <b>senza domanda<br/>di adesione</b> (art. 6 c. 2-bis DLgs.<br>218/97) | 1/6 del<br>minimo | Tutte le violazioni                                                                                          |
| b-quater)<br>post DLgs.<br>87/2024 | Dopo il PVC <b>senza comunicazione di<br/>adesione</b> (art. 5-quater DLgs. 218/97) e<br><b>prima dello schema</b> d'atto per il<br>contraddittorio (art. 6-bis L. 212/2000) | 1/5 del<br>minimo | Tributi amministrati<br>dall'Agenzia delle Entrate,<br>doganali e accise (salvo<br>corrispettivi telematici) |
| b-<br>quinqies)                    | Dopo lo schema di atto strumentale al<br>contraddittorio (art. 6-bis L. 212/2000)<br>preceduto da PVC e <b>senza domanda di<br/>adesione</b> (art. 6 c. 2-bis DLgs. 218/97)  | 1/4 del<br>minimo | Tributi amministrati<br>dall'Agenzia delle Entrate,<br>doganali e accise (salvo<br>corrispettivi telematici) |

### Attenzione - importante:

**il ravvedimento è inibito dalla domanda di adesione ex art. 6 co. 2-bis del DLgs. 218/97 e dalla comunicazione di adesione dell'art. 5-quater del DLgs. 218/9733.** Dovrebbe

rimanere possibile se il contribuente, ricevuto lo schema di provvedimento, presenta le deduzioni difensive in luogo della domanda di adesione.

Le riduzioni delle sanzioni connesse alle modifiche del DLgs. 30.12.2023 n. 219 operano per le violazioni commesse dall'1.9.2024. Di conseguenza, ancora per anni continuerà ad operare l'art. 13 del DLgs. 472/97 ante DLgs. 14.6.2024 n. 87

## Misure del ravvedimento dichiarazione infedele dopo PVC o schema (post 31.8.2024)

|                               |   |                                                                                                     |
|-------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $(70\% \times 1/6) = 11,67\%$ | → | Dopo la comunicazione dello schema d'atto non preceduto da PVC                                      |
| $(70\% \times 1/5) = 14\%$    | → | Dopo la constatazione della violazione mediante PVC e prima della comunicazione dello schema d'atto |
| $(70\% \times 1/4) = 17,50\%$ | → | Dopo la comunicazione dello schema d'atto preceduto da PVC                                          |



**NB:** “fino al 31 agosto 2024 è consentito il ravvedimento senza alcun limite anche in presenza di uno schema d'atto fatta salva l'applicazione delle percentuali variabili in funzione del momento in cui viene effettuata la regolarizzazione della violazione. Si applicano, invece, alle sole violazioni commesse dopo il 1° settembre 2024 le disposizioni contenute nell'articolo 13, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies) del d.lgs. n. 472 del 1997, che disciplinano, rispettivamente, il ravvedimento in ipotesi i) di schema d'atto senza un processo verbale di constatazione, ii) di processo verbale di constatazione e iii) di schema d'atto dopo il processo verbale di constatazione” (Agenzia Entrate, risposta negli incontri con la stampa specializzata 25 gennaio 2025 e 5 febbraio 2025).

## Percentuali delle sanzioni per dichiarazione infedele

(fonte Eutekne)

| Dichiarazione Iva infedele                                                                                                                         | Fino 31.08.2024                                                            | Dal 01.09.2024                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| Sanzione «base»                                                                                                                                    | dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato  | 70% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato (min 150 euro) |
| Integrativa (prima di controlli)                                                                                                                   | (caso non previsto)                                                        | 50% dell'imposta dovuta                                                       |
| Integrativa (prima di controlli) senza imposta dovuta                                                                                              | (caso non previsto)                                                        | 150 euro                                                                      |
| Con utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente | dal 135 al 270% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato | dal 105 al 140% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato*   |
| Imposta accertata < 3% e comunque 30.000 euro                                                                                                      | dal 60 al 120% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato  | 46,67% della maggior imposta dovuta o $\Delta$ credito utilizzato             |
| Rimborso senza presupposti                                                                                                                         | 30% del credito                                                            | 25% del credito                                                               |

## Novità: possibilità di cumulo giuridico

La sanzione per ravvedimento si calcola utilizzando l'istituto del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, con la **percentuale di riduzione prevista per la prima violazione commessa**. La sanzione base su cui applicare le percentuali di riduzione (calcolata anche **mediante l'utilizzo delle procedure che saranno a disposizione dall'Agenzia delle Entrate**) è fissata in misura pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'art. 12. Applicabile alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**.

**Testo** In vigore dal 29 giugno 2024 (risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 3, comma 1, lett. f), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87)

1. *E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la **violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio**, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*
2. *Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*
3. *Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.*
4. ~~*{Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi}*~~ [Comma abrogato dall'art. 3, comma 1, lett. f), n. 4), D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, a decorrere dal 29 giugno 2024]
5. *Nei casi previsti dai commi 1 e 2, **quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo**. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3.*
- 5-bis. *Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.*
6. *Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.*
7. *Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.*
8. *Nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione **unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo**. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.*
- 8-bis. *Le previsioni di cui ai commi precedenti si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.*

## Ravvedimento vs adesione pvc

Esempio – caso di indebita detrazione IVA commessa prima del 1.9.2024

in questo caso, trovano applicazione sia la sanzione per infedele dichiarazione (dal 90% al 180% del tributo, vecchia norma) sia la sanzione per indebita detrazione, pari al 90% del tributo. In caso di ravvedimento operoso, le sanzioni devono essere ravvedute separatamente, poiché per le violazioni anteriori al 1.9.2024 non è applicabile il cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso. Il ravvedimento opera infatti sulla singola violazione, imponendo la riduzione autonoma di ciascuna sanzione, con conseguente applicazione del cumulo materiale delle stesse. E' POSSIBILE RAVVEDERE SOLO ALCUNI RILIEVI E MAGARI PROPORRE RICORSO PER ALTRI

Diversamente, l'adesione al PVC consente di cumulare le sanzioni tra loro, applicando una sanzione unica, individuata nella violazione più grave e aumentata del 25%, secondo la regola del c.d. "cumuletto giuridico"; la sanzione unica così determinata viene poi ridotta a 1/6.

NB: gli **interessi sul ravvedimento sono calcolati al tasso legale** (oggi 1,6%, 2025 2%, 2024 2,5%, 2023 5%, 2022 1,25%, 2021 0,01%, 2020 0,05%) pari al mentre **in caso di adesione gli interessi sono al 3,5%** (art. 6 DM 21 maggio 2009)

### Attenzione per violazioni 2024 ante e post 1/9/2024 che confluiscono nella dichiarazione Iva 2025

Essendo presentata dal 1.2.2025 l'infedele dichiarazione Iva rientra nelle nuove sanzioni.

Ipotizzando di dover ravvedere una infedele dichiarazione IVA 2025 (inerente all'anno 2024) derivante da plurime **omesse fatturazioni 2024**, occorrerà in primo luogo presentare la dichiarazione IVA integrativa, pagare le imposte e gli interessi legali.

Quindi, sarà necessario:

- ✓ cumulare giuridicamente la dichiarazione infedele (art. 5 del DLgs 471/97) con le omesse/infedeli fatturazioni commesse dall'1.9.2024 (art. 6 del DLgs. 471/97, con sanzione del 70% che non può essere inferiore a 300,00 euro per operazione);
- ✓ ravvedere singolarmente le omesse/infedeli fatturazioni commesse sino al 31.8.2024 (art. 6 del DLgs 471/97, che prevede un minimo di sanzione del 90% non inferiore a 500,00 euro per operazione, operando ancora la normativa ante DLgs. 14.6.2024 n. 87).

NB: Se si tratta di **indebita detrazione IVA** recepita in dichiarazione, non si pone il problema del cumulo considerato che **l'infedeltà dichiarativa assorbe la violazione a monte** ai sensi dell'art. 6 co. 6 del DLgs 471/97 (operante sempre per le violazioni commesse dall'1.9.2024)

Possibile soluzione pratica: al fine di evitare problemi di calcoli e possibili errori, se sono state commesse molte violazioni prodromiche sulla fatturazione, si potrebbe optare di **sanare**, eventualmente, la **sola violazione dichiarativa** e **attendere l'atto di contestazione della sanzione separata su tali violazioni**. Se tale atto verrà notificato, le sanzioni saranno cumulate giuridicamente ai sensi dell'art. 12 c. 2 e 8 del DLgs. 472/97 e su tale ammontare spetterà, con i minimi di legge, la definizione al terzo ex art. 16 Dlgs 472/97.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO



## Vantaggi adesione vs ravvedimento

Oltre alla **complessità dei calcoli** (soprattutto in termini di cumulo giuridico) con possibili errori che potrebbero invalidare il ravvedimento), oltre ai **costi della procedura** (professionisti che dovranno svolgere i calcoli), è importante valutare anche **l'aspetto finanziario**.

Infatti, mentre il **ravvedimento operoso** richiede il pagamento in **un'unica soluzione**, esponendo di fatto il contribuente al rischio di accertamento fino all'integrale versamento, **l'adesione al PVC** consente di definire la pretesa tributaria e di **dilazionare il pagamento (in 8 o 16 rate trimestrali)** di pari importo, se superiore nel complesso a €50mila), senza rimanere esposti a ulteriori iniziative accertative sui medesimi rilievi da parte del Fisco.

Inoltre, occorre ricordare che il ravvedimento comporta la **proroga dei termini di accertamento** (art. 1 c. 640 L. 190/2014, limitatamente agli elementi oggetto di emenda!!!! Spesso l'ADE proroga i termini, a prescindere!!!

**Gli interessi passivi**, pagati sulla base di atti di conciliazione tributaria o di accertamento con adesione per il ritardato versamento dell'Ires e dell'Irap, **sono deducibili** dai relativi imponibili, applicando le modalità di calcolo previste dal Tuir al loro ammontare complessivo, indipendentemente dal fatto che li ha generati (cfr Agenzia delle entrate risposta n. 172 del 20 agosto 2024).

**NB:** Risposta 56/2025 - Deducibilità degli interessi da ravvedimento versati da un professionista: *Gli interessi di mora, come riportato nel preambolo della circolare 10 luglio 1998, n. 180/E emanata in occasione del citato decreto n. 472 del 1997, rappresentano «una forma generalizzata di risarcimento del danno derivante da ritardo nell'adempimento degli obblighi tributari». La qualificazione di "interessi moratori" attribuibile agli interessi da ravvedimento operoso, in quanto originati da un inadempimento del contribuente derivante dal ritardato pagamento di imposte, pone detti interessi in termini di accessorietà rispetto all'obbligazione principale (i.e. il pagamento del tributo), con la conseguenza di dividerne il medesimo trattamento fiscale (ineducibili le imposte=ineducibilità degli interessi),*

Infine, se si tratta di persone fisiche bisogna considerare i **risvolti ai fini INPS**. Con il ravvedimento viene presentata una dichiarazione integrativa comprensiva del quadro RR, dunque l'INPS, in un secondo momento, notificherà **l'avviso di addebito** con richiesta dei maggiori contributi, oltre sanzioni e interessi. Invece, per espressa disposizione dell'art. 2 comma 5 del DLgs. 218/97, se il contribuente definisce la pretesa mediante adesione o acquiescenza occorre pagare (per intero o ratealmente) anche i **maggiori contributi INPS**, contestualmente alle maggiori imposte, **SENZA sanzioni e interessi** (cfr circ. Inps 140 del 2.8.2016).

ravvedimento operoso per violazioni commesse dall'1.9.2024. e adesione pvc (opera per qualsiasi violazione, quindi anche per quelle commesse prima dell'1.9.2024.



|                    | Ravvedimento in presenza di PVC                                                                                   | Adesione ai verbali                                                                                                                              |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Violazioni         | Qualsiasi violazione fiscale (salvo la dichiarazione omessa e le violazioni sulla trasmissione dei corrispettivi) | Violazioni che danno luogo ad accertamenti in tema di imposte sui redditi/IVA/IRAP, recupero crediti di imposta e accertamenti su imposte d'atto |
| Caratteristiche    | Il contribuente decide cosa sanare                                                                                | Il contribuente deve aderire per intero a tutti i rilievi del verbale                                                                            |
| Adempimenti        | Rimozione della violazione, pagamento imposta, interessi legali, sanzioni                                         | Comunicazione di adesione nei 30 giorni dalla consegna del verbale                                                                               |
| Riduzione sanzioni | 1/5 del minimo                                                                                                    | 1/6 del minimo                                                                                                                                   |
| Cumulo giuridico   | Opera limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta                                          | Opera limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta                                                                         |

|                             | Ravvedimento in presenza di PVC                               | Adesione ai verbali                                                                                     |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Termini                     | Sino alla notifica dell'avviso bonario o dell'atto impositivo | Comunicazione di adesione nei 30 giorni dalla consegna del verbale                                      |
| Liquidazione degli importi  | Autoliquidazione del contribuente                             | Notifica dell'atto di definizione ad opera dell'Agenzia delle Entrate                                   |
| Compensazione               | Ammessa                                                       | Ammessa (no se si tratta di recupero dei crediti di imposta)                                            |
| Rateazione                  | Non ammessa                                                   | 8 rate; 16 rate se le somme superano i 50.000 euro (no rateazione per i recuperi di crediti di imposta) |
| Effetto sui contributi INPS | No                                                            | Sì (non spettano sanzioni e interessi)                                                                  |



## Tabella di confronto

|                         | Ravvedimento operoso                                       | Adesione ai PVC                                                                                   | Accertamento con adesione                                                                         | Acquiescenza                                                                                      |
|-------------------------|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Termini                 | Sino alla notifica dell'avviso di accertamento             | Comunicazione entro 30 giorni dal PVC                                                             | Domanda entro 30 giorni dallo schema di atto                                                      | Entro i termini per il ricorso (dopo la notifica dell'accertamento)                               |
| Riduzione sanzioni      | 1/6 del minimo<br>1/5 del minimo (se c'è stato il PVC)     | 1/6 del minimo                                                                                    | 1/3 del minimo                                                                                    | 1/3                                                                                               |
| Cumulo delle sanzioni   | No (ogni violazione va ravveduta singolarmente)            | Limitatamente al singolo anno e alla singola imposta                                              | Limitatamente al singolo anno e alla singola imposta                                              | Opera senza particolari limitazioni (anche per violazioni su più anni)                            |
| Interessi               | Tasso legale                                               | 3,5%                                                                                              | 3,5%                                                                                              | 3,5%                                                                                              |
| Dilazione degli importi | Non ammessa                                                | 8 rate trimestrali, elevate a 16 se si superano i 50.000 euro (maggiorate degli interessi legali) | 8 rate trimestrali, elevate a 16 se si superano i 50.000 euro (maggiorate degli interessi legali) | 8 rate trimestrali, elevate a 16 se si superano i 50.000 euro (maggiorate degli interessi legali) |
| Contributi INPS         | L'INPS li richiederà in autonomia con sanzioni e interessi | Vanno pagati ma senza sanzioni e interessi                                                        | Vanno pagati ma senza sanzioni e interessi                                                        | Vanno pagati ma senza sanzioni e interessi                                                        |
| Note particolari        | Il contribuente decide quante e quali violazioni sanare    | Deve riguardare tutti i rilievi                                                                   | Deve riguardare tutti i rilievi, ma la pretesa può essere negoziata                               | Deve riguardare tutti i rilievi                                                                   |

(Fonte Eutkene)



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO



## Ravvedimento operoso - ripensamento

### Rimborso delle somme pagate - Distinzione tra imposta/interessi e sanzioni

Nel momento in cui il contribuente fruisce del ravvedimento operoso, deve rimuovere la violazione e pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte. Se, pagate le somme, il contribuente ritiene di non avere commesso alcuna violazione:

- ☐ NON può chiedere la restituzione delle somme pagate a titolo di **sanzione** salva la dimostrazione di essere incorso in un errore essenziale e riconoscibile ex art. 1428 c.c.;
- ☐ PUO' chiedere a rimborso **le imposte e gli interessi** non trattandosi di dichiarazione negoziale ma di dichiarazione di scienza («Lo stesso principio non vale, tuttavia, per le somme corrisposte a titolo di imposta e di interessi, versate in occasione del ravvedimento operoso, posto che il ravvedimento, riguardando solo le sanzioni, non può costituire causa ostativa al rimborso dell'imposta indebitamente versata. ... Il versamento dell'imposta non rientra nella dichiarazione di volontà che ha determinato la scelta di avvalersi del ravvedimento operoso per le sanzioni, ma costituisce una mera dichiarazione di scienza, come tale modificabile»).
- **Cass. 14.2.2026 n. 3346**

**Ord. 12.4.2026 n. 9224** : la scelta del ravvedimento come atto negoziale: irrevocabile, senza distinguere quindi tra imposta e sanzioni.

«nel caso di ravvedimento operoso, non opera la generale emendabilità dell'errore commesso nella dichiarazione dei redditi, affermata dalle Sezioni Unite di questa Corte nella sentenza 30/06/2016, n. 13378, in quanto, trattandosi di atto di natura negoziale, lo stesso può essere oggetto di ritrattazione, tramite la presentazione di un'istanza di rimborso, solo previo accertamento dei presupposti previsti dall'art. 1428 c.c. per la configurabilità del vizio del consenso, ossia l'essentialità dell'errore e la riconoscibilità dello stesso da parte dell'altro contraente (in tal senso, anche Cass. 30/03/2016, n. 6108, secondo cui, una volta che si sia perfezionata la fattispecie del ravvedimento operoso, è preclusa al contribuente la ripetizione di quanto versato, con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili)».

## Utilizzo perdite pregresse

### Termini di impugnazione dell'avviso di accertamento

|                  | Termine ordinario | Periodi di sospensione          |                                 | Termine totale |
|------------------|-------------------|---------------------------------|---------------------------------|----------------|
| <b>ipotesi 1</b> | 60 giorni         | Modello IPEA<br>+ 60 giorni     | Istanza adesione<br>+ 90 giorni | 210 giorni     |
| <b>ipotesi 2</b> | 60 giorni         | Istanza adesione<br>+ 90 giorni | Modello IPEA<br>+ 60 giorni     | 210 giorni     |

N.B.: Fatto salvo il computo in aumento dell'eventuale periodo di sospensione feriale

L'articolo 25 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano per la prima volta il computo in diminuzione delle perdite nei procedimenti di accertamento (Circ. n. 15/2017).

## Riferimenti

Sandro Maria La Ciacera

Dottore commercialista

Presidente commissione «contenzioso tributario»

Odcec Milano

[Sandro.laciacera@studiolaciacera.com](mailto:Sandro.laciacera@studiolaciacera.com)