

G6

UNITÀ

1 2 3 4 5 6

Il contenzioso tributario

G6.1

La tutela giurisdizionale in materia di contenzioso tributario

G6.2

Il processo tributario

G6.3

I mezzi per evitare il contenzioso tributario

G6.1 La tutela giurisdizionale in materia di contenzioso tributario

Il **contenzioso tributario** è l'insieme di procedure e disposizioni che disciplinano il processo tributario nelle diverse fasi.

Una particolarità del contenzioso tributario consiste nel fatto che è sempre il contribuente che avvia il procedimento, chiamando in giudizio l'ente impositore.

Un principio fondamentale, frutto della concretizzazione delle garanzie previste dagli articoli 24, 101, 102, 108, 111, 113 della Costituzione, è il riconoscimento che la tutela giurisdizionale in materia tributaria spetta al giudice amministrativo speciale (*Commissioni tributarie provinciali e regionali*). Nell'ordinamento italiano le Commissioni tributarie sono organi giurisdizionali in materia tributaria e quindi giudici speciali. I componenti delle Commissioni tributarie, in possesso dei requisiti prescritti (cittadinanza italiana, godimento dei diritti civili e politici, idoneità fisica e psichica, età non superiore a 75 anni, nessuna condanna e nessuna misura di sicurezza nei loro confronti), sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze previa deliberazione del *Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (CPGT)*, organo di autogoverno introdotto dal d.lgs. 545/1992 in analogia al Consiglio Superiore della Magistratura.

La riforma del contenzioso tributario, attuata con d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha ridotto i gradi di giudizio da tre a due attraverso l'**eliminazione della Commissione tributaria centrale**, che continua a esistere sino all'esaurimento dei giudizi radicati prima dell'entrata in vigore della riforma del 1992. Pertanto, oggi ci sono le Commissioni tributarie provinciali che operano in 1° grado, le Commissioni tributarie regionali che operano in 2° grado e la Corte di Cassazione che opera in 3° grado (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

G6.2 Il processo tributario

Se il contribuente ritiene illegittimo o infondato un atto emesso nei suoi confronti (ad esempio avviso di liquidazione o di accertamento, cartella di pagamento), può far ricorso in **primo grado** alla **Commissione tributaria provinciale** per chiederne l'annullamento totale o parziale.

Il ricorso deve essere preceduto dall'**istanza di mediazione** per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro e relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, pena l'improcedibilità del ricorso per gli atti notificati dal 2 marzo 2014.

Dopo la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale, il contribuente deve **notificare il ricorso**, contenente obbligatoriamente l'indicazione della PEC (Posta elettronica certificata) del ricorrente (legge n. 148 del 14/9/20119), all'ufficio che ha emanato l'atto impugnato entro 60 giorni dalla data in cui ha ricevuto il medesimo atto mediante:

- consegna diretta;
- per posta, con plico raccomandato senza busta e con l'avviso di ricevimento;
- a mezzo notifica di ufficiale giudiziario.

Dopo tale notifica, il contribuente ha 30 giorni per costituirsi in giudizio, cioè per depositare o trasmettere alla Commissione tributaria copia del ricorso, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All'atto di costituzione in giudizio va allegata la nota di iscrizione a ruolo del ricorso tributario nel registro generale dei ricorsi, nella quale devono essere indicate tutte le informazioni utili a identificare la controversia.

Per effetto delle disposizioni del d.l. n. 98 del 2011, ai ricorsi tributari notificati successivamente al 6 luglio si applica il **contributo unificato** in sostituzione dell'imposta di bollo.

La proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato. Tuttavia, il ricorrente ha facoltà di chiedere alla Commissione tributaria competente la sospensione dell'atto impugnato (ad esempio avviso di accertamento o cartella di pagamento), mediante la proposizione di un'apposita istanza, qualora ritenga che dall'atto gli possa derivare un danno grave e irreparabile.

Per le controversie aventi ad oggetto tributi di valore superiore a 2.582,28 euro è indispensabile l'assistenza di un difensore abilitato.

Se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in udienza pubblica deve farne richiesta alla Commissione, altrimenti la controversia è trattata di norma in Camera di consiglio (senza la presenza delle parti). Il ricorso è sempre discusso in pubblica udienza se concerne un atto di recupero di aiuti di Stato.

La sentenza è resa pubblica mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria entro 30 giorni dalla data della deliberazione e il dispositivo della sentenza viene comunicato dalla segreteria della Commissione alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito.



Alla notifica della sentenza, invece, provvedono le parti (sarà la parte che vi ha interesse a notificare la sentenza alle altre).

Con la sentenza che definisce il giudizio, la Commissione tributaria decide anche l'ammontare delle spese processuali a carico della parte soccombente. In casi particolari, la Commissione tributaria può decidere di compensare le spese tra le parti del giudizio.

La sentenza della Commissione provinciale può essere appellata alla **Commissione regionale** competente nel termine di 60 giorni decorrente dalla notifica ad opera di una parte. Se la sentenza della Commissione tributaria provinciale non è stata notificata, il termine per proporre appello è più lungo (sei mesi dalla pubblicazione della sentenza).

Le sentenze pronunciate in grado d'appello possono essere impugnate con **ricorso in Cassazione** solo per i seguenti motivi:

- motivi attinenti alla giurisdizione;
- violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- nullità della sentenza o del procedimento;
- omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Il ricorso in Cassazione deve essere sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale.

Quando si giunge alla sentenza definitiva del processo tributario e la stessa si pronuncia a favore del contribuente, l'ufficio deve attivarsi tempestivamente, nei termini previsti per eseguire gli obblighi stabiliti dalla sentenza stessa.

Al termine del contenzioso tributario, il legislatore tributario offre al contribuente vittorioso, generalmente al termine di un giudizio non breve, diversi strumenti per garantire l'esecuzione della sentenza: **l'azione esecutiva** (nel caso in cui l'Amministrazione sia stata condannata al pagamento di una somma di denaro), esperibile secondo le norme contenute nel Codice di procedura civile (art. 479 e segg.); **il giudizio di ottemperanza** (art. 70, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546); **la procedura del c.d. "conto sospeso"** (legge 5 agosto 1978, n. 468; art. 14, legge 28 dicembre 1997, n. 30; nota Ministero Economia e Finanze 25 marzo 2002)



Kzenon, Shutterstock.

G6.3 I mezzi per evitare il contenzioso tributario

I mezzi deflativi del contenzioso sono strumenti a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere ovvero accelerarne il decorso. Consentono all'Erario dello Stato di ridurre drasticamente tempi e costi di chiusura delle liti e riconoscono al contribuente collaborativo un abbattimento delle sanzioni ordinarie, sollecitando il suo interesse ad evitare il rischio connesso all'apertura di una causa.

Gli **strumenti deflativi**, ad esclusione del reclamo e della mediazione, sono i seguenti:

■ Interpello

È disciplinato dalla legge n. 413/1991, dal d.p.r. n. 600/1973, dalla legge n. 212/2000 - Statuto dei contribuenti e dal d.l. n. 269/2003. È un'istanza che il contribuente rivolge all'Agenzia delle Entrate prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante, al fine di avere chiarimenti riguardo all'interpretazione di una norma obiettivamente incerta da applicare al caso concreto e personale concernente i tributi gestiti dalla stessa (non riguarda perciò i tributi locali). In caso di risposta positiva, vi è la possibilità di inibire eventuali attività di controllo e rettifica con essa contrastanti.

■ Autotutela

L'art. 2 *quater* del d.l. 564/1994, convertito dalla legge 656/1994, conferisce agli organi dell'Amministrazione finanziaria il potere di autotutela, ovvero il potere di annullare o revocare d'ufficio i propri provvedimenti. Tale possibilità sussiste anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità. L'annullamento o la rinuncia sono impediti solamente per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

■ Accertamento con adesione (detto anche "concordato")

È disciplinato dal d.lgs. n. 218 del 1997. È un istituto grazie al quale si addiende ad un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario. Riguarda:

- persone fisiche, società di persone e soggetti ad esse assimilate, enti non commerciali, sostituti d'imposta;
- tutte le imposte (imposta sui redditi, imposta sul valore aggiunto, imposte sulle successioni e donazioni, imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali, tributi locali);
- tutte le ipotesi di accertamento.

L'adesione a questo istituto comporta una riduzione delle sanzioni amministrative che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge

■ Adesione al processo verbale di contestazione (PVC)

L'art. 15 comma 2-*bis* del d.lgs. 218/97 prevede che il contribuente possa prestare adesione ai processi verbali di constatazione in tema di imposte sui redditi e di IVA, che consentono l'emissione di avvisi di accertamento parziale (non possono pertanto formare oggetto di adesione i rilievi che necessitano di ulteriori attività istruttorie come operazioni elusive, deducibilità costi *black list*). Nell'adesione ai PVC la riduzione delle sanzioni è pari a 1/6 del minimo.

Con la **Legge di Stabilità 2015**, le disposizioni relative all'**adesione al PVC** sono abrogate, ma continueranno ad applicarsi per i PVC in materia di imposte sui redditi e IVA consegnati entro il **31/12/2015**.

■ **Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio**

È disciplinato dall'art. 27 del d.l. 185 del 2008 convertito in legge 2/2009 (altri riferimenti normativi sono: art. 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinqüies*, del d.lgs. n. 218/1997 per le imposte sui redditi e per l'IVA e di cui all'art. 11, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997 per le altre imposte indirette). Con tale istituto il contribuente che accetta i contenuti di un invito al contraddittorio (o invito a comparire), in cui sono indicati la pretesa fiscale e i motivi che l'hanno determinata, ottiene lo stesso regime agevolato, in tema di sanzioni e di pagamento rateale, previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione. Si applica agli inviti al contraddittorio che riguardano sia le imposte dirette sia quelle indirette notificati entro il 31 dicembre 2015.

Con la **Legge di Stabilità 2015**, le disposizioni relative all'**adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio** sono abrogate, ma continueranno ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, IVA e altre imposte indirette notificati entro il **31/12/2015**.

■ **Definizione degli atti di accertamento a seguito dei controlli automatici e del controllo formale (i cosiddetti "avvisi bonari")**

Il d.lgs. n. 462/1997 e la legge 214/2011 disciplinano i cosiddetti "avvisi bonari", cioè le comunicazioni di irregolarità emesse dai concessionari per la riscossione in base ad importi iscritti a ruolo e resi esecutivi dagli Uffici finanziari. Il contribuente che riceve l'avviso e che ne riconosce l'esattezza, può usufruire di uno "sconto" sulle sanzioni, pagando l'importo dovuto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Può anche chiedere la rateizzazione degli importi stessi. In caso di mancato pagamento nel termine previsto, per tali somme sarà intrapreso il procedimento ordinario di riscossione.

■ **Acquiescenza**

È disciplinata dal d.lgs. n. 218/1997. I contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente contrastabili, hanno l'opportunità di "accettare" l'atto, ottenendo una riduzione delle sanzioni amministrative irrogate.

Riguarda:

- le imposte sui redditi e l'IVA;
- l'imposta di registro (atti relativi all'insufficiente dichiarazione di valore);
- l'imposta sulle successioni (artt. 50 e 51 del d.lgs. 346/90).

■ **Acquiescenza - Versione "rinforzata"**

È disciplinata dall'art. 15, comma 2-*bis* del d.lgs. 218/97. In virtù di tale disposizione, qualora il contribuente non abbia ricevuto né un verbale definibile né un invito al contraddittorio, può optare per l'acquiescenza beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/6. Con la **Legge di Stabilità 2015** è disposta l'abrogazione delle disposizioni in materia di sanzioni in sede di **acquiescenza "rinforzata"**, ma tale abrogazione si applica con riferimento agli atti definibili emessi dall'Agenzia delle Entrate a decorrere dal **1/1/2016**.

■ **Definizione agevolata delle sanzioni**

È disciplinata dal d.lgs. 472/1997. L'istituto in esame consente al contribuente di estinguere l'obbligazione nascente dalla violazione commessa pagando, entro un determinato termine, una somma ridotta a titolo di sanzione amministrativa. La definizione agevolata riguarda unicamente le sanzioni di natura non penale e non è ammessa per definire le sanzioni previste in caso di indebita compensazione di crediti inesistenti.

■ **Conciliazione giudiziale**

La conciliazione giudiziale è disciplinata dall'art. 48 del d.lgs. 546/92. Attraverso tale strumento è possibile definire - in via totale o parziale - la controversia prima della conclusione del procedimento di primo grado, con una riduzione al 40% delle sanzioni irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. Si applica a tutte le controversie per le quali hanno giurisdizione le Commissioni tributarie provinciali e non oltre la prima udienza. Il tentativo di conciliazione comunque non è vincolante. Infatti, se il contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire con il contenzioso.

■ **Reclamo e mediazione tributaria**

Con il d.l. 6 luglio 2011 n. 98, convertito in legge 15 luglio 2011 n. 111, è stato introdotto nel d.lgs. n. 546/1992 l'articolo 17-*bis*, che disciplina il **reclamo** e la **mediazione**. Il **reclamo** è l'atto rivolto all'Agenzia delle Entrate attraverso il quale il contribuente chiede un riesame del provvedimento emesso dalla stessa Agenzia.

Il reclamo (che può contenere anche una proposta di mediazione) riguarda:

- solo le **controversie di valore non superiore a ventimila euro** (per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto di interessi e sanzioni irrogate con l'atto impugnato o la somma delle sanzioni, se la controversia ne riguarda l'irrogazione di esse);
- **controversie relative ad atti notificati dall'Agenzia delle Entrate** (avvisi di accertamento, di liquidazione, provvedimento di irrogazione sanzioni, ruolo, rifiuto espresso o tacito, ecc.);
- **atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012**.

Chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo, pena l'innammissibilità del ricorso stesso.

Il reclamo esclude la possibilità di avvalersi della conciliazione giudiziale (entro la prima udienza).

La **mediazione** è uno strumento previsto per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio. Con la proposta di mediazione il contribuente prospetta all'organo destinatario del reclamo una rideterminazione dell'ammontare dell'imposta contenente una specifica rinuncia alle rispettive richieste del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria. È un atto facoltativo che può essere contenuto nello stesso reclamo oppure essere presentato in un momento successivo.

■ **Ravvedimento operoso**

Prevede per il contribuente la possibilità di regolarizzare spontaneamente violazioni ed omissioni con il versamento di sanzioni ridotte, la cui entità varia a seconda della tempestività del ravvedimento e del tipo di violazioni.

L'art. 1, comma 637, lett. b) della **Legge di Stabilità 2015** apporta sostanziali cambiamenti all'istituto del **ravvedimento operoso** disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997.

Le **versione precedente dell'art. 13**, comma 1, del d.lgs. n. 472/1997 stabiliva che la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso era **preclusa** se:

- la violazione era stata **già constatata**;
- erano iniziati **accessi, ispezioni, verifiche**;
- erano iniziate altre **attività amministrative di accertamento** (es: invio di questionari) delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati avessero avuto **formale conoscenza**.

Questa disciplina è stata radicalmente modificata dal nuovo **comma 1-ter** dell'art. 13 del d.lgs. 472/1997 (introdotto dalla **Legge di Stabilità 2015**), ma solo per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**.

Questa disciplina non riguarda i tributi di competenza degli Enti locali (esempio, IMU, TARI, TASI). L'unica novità della **Legge di Stabilità 2015** applicabile ai tributi locali è la seguente: entro il 16 marzo 2015 i contribuenti che hanno commesso una violazione relativamente al versamento del saldo della TASI o dell'IMU per il 2014 (il termine è scaduto il 16 dicembre 2014) hanno la possibilità di effettuare il ravvedimento applicando la riduzione delle sanzioni a 1/9 anziché ad 1/8 come previsto in precedenza per l'applicazione del c.d. ravvedimento lungo (cioè quello entro un anno dalla violazione). Il comma 637 della **Legge di Stabilità 2015** prevede, infatti, una nuova tipologia di ravvedimento, il c.d. **ravvedimento medio** che si applica per i versamenti effettuati in ritardo dopo 30 giorni e fino a 90 giorni dalla scadenza. Dopo il 90° giorno si applica la sanzione pari al 3,75% già prevista dal Ravvedimento lungo.

Ci sono quindi tre tipologie di ravvedimento, diventate quattro con la **Legge di Stabilità 2015**:

- a) Ravvedimento Sprint:** prevede la possibilità di sanare la propria situazione versando l'imposta dovuta **entro 14 giorni** dalla scadenza con una sanzione dello 0,2% giornaliero del valore dell'imposta più interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.
- b) Ravvedimento Breve:** applicabile dal **15° al 30° giorno di ritardo**, prevede una sanzione fissa del 3% dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.
- c) Ravvedimento Medio:** è applicabile **dopo il 30° giorno di ritardo fino al 90° giorno**, e prevede una sanzione fissa del 3,33% (sanzione minima ridotta ad 1/9) dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale (comma 637 **Legge di Stabilità 2015**).
- d) Ravvedimento Lungo:** è applicabile **dopo il 30° giorno di ritardo**, ma comunque entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione. Prevede una sanzione fissa del 3,75% dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.

La **nuova normativa** riguardante i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate permette al contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso per correggere errori ed omissioni (altresì incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) anche se la violazione è già stata constatata o sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. In pratica, un contribuente che ha ricevuto un verbale di accertamento a seguito di un'attività di ispezione e verifica da parte del Fisco potrà ancora usufruire del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione.

Il contribuente non potrà usufruire di tale istituto solo nel caso in cui gli sia stato notificato un **atto di liquidazione o di accertamento** oppure abbia ricevuto un cosiddetto "**avviso bonario**" (ossia una **comunicazione di irregolarità** di cui agli artt. **36-bis** del d.p.r. n. 600/1973 e **54-bis** del d.p.r. n. 633/1972 o una **comunicazione con gli esiti del controllo formale** di cui all'art. **36-ter** del d.p.r. n. 600/1973). Il contribuente che si avvale del ravvedimento avrà una riduzione automatica delle sanzioni che sarà tanto più vantaggiosa quanto più il ravvedimento sarà vicino al momento in cui sorge l'adempimento tributario.

La **Legge di Stabilità 2015** prevede poi un gruppo di norme volto a **migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti**, al fine di aumentare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali (c.d. **tax compliance**).

I **commi da 634 a 641 dell'art. 1 della Legge di Stabilità 2015** intendono promuovere l'introduzione di nuove e avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, prevedendo la messa a disposizione per il contribuente, da parte dell'Agenzia delle Entrate, degli elementi e delle informazioni in suo possesso e riguardanti lo stesso contribuente, relative ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione allo stesso imputabili, alle agevolazioni, alle deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti di imposta. Gli elementi e le informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate vengono fornite anche alla Guardia di finanza.

Inoltre, la norma prevede che il contribuente possa segnalare all'Agenzia delle Entrate fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

Spetterà a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate individuare le fonti informative, la tipologia di informazioni da fornire al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione.

Con riferimento all'art. 2, comma 8 del d.p.r. n. 322/1998, che disciplina la possibilità di integrare e correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione in ordine alla dichiarazione dei redditi, dell'IRAP, dei sostituti di imposta e dell'IVA, l'**art. 1, comma 637 della Legge di Stabilità 2015**, modifica tale disposizione, prevedendo in tali casi l'applicazione della disciplina dettata in tema di ravvedimento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997.

Nello stesso comma 637 è poi prevista l'**abrogazione di alcuni istituti deflativi**: adesione al processo verbale di contestazione (PVC), adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, che risultano di fatto assorbiti dalle nuove ipotesi di ravvedimento. Inoltre, **in materia di acquiescenza "rinforzata"** (art. 15, d.lgs. n. 218/97), è **stata abrogata la disposizione** che prevedeva la riduzione delle sanzioni alla metà qualora l'avviso di accertamento/liquidazione non fosse stato preceduto dall'invito a comparire, con decorrenza dagli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Da tutto questo emerge che nel momento in cui al contribuente sarà notificato, per esempio, un nuovo atto, costui si potrà ravvedere presentando una dichiarazione integrativa in aumento per regolarizzare errori ed omissioni ed usufruire al contempo della riduzione di sanzioni prevista per il ravvedimento operoso. Come si è già detto, ne potrà usufruire **fino al termine di decadenza per l'accertamento**, tranne nel caso di notifica di un atto di **liquidazione** o di **accertamento** o in caso di ricezione di un **avviso bonario**.

È **previsto comunque un periodo transitorio per l'abrogazione di tali istituti**. Questo significa che per tutto il 2015 il contribuente, al quale verrà consegnato un PVC, si troverà di fronte alla scelta se accettare integralmente le contestazioni (l'attuale adesione al PVC, con sanzioni ridotte ad 1/6), oppure regolarizzare le violazioni ricorrendo al ravvedimento operoso. Il regime transitorio, in sostanza, risponde alla logica di assicurare l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla fase dell'accertamento non immediatamente, ma dopo un congruo lasso di tempo (pari a circa un anno) e, al contrario,

immediatamente, quelle che consentono al contribuente di ravvedersi autonomamente, con l'ausilio dell'Agenzia delle Entrate, attraverso un'apposita cooperazione con il contribuente, rafforzata dall'intervento in termini informativi nei confronti dello stesso.

Il **comma 640** stabilisce che in tutte le ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa e in tutti i casi di regolarizzazione dell'errore/omissione, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi all'attività di liquidazione di imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle stesse decorrono, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, dall'anno successivo a quello di presentazione di tali dichiarazioni.