



I VENERDI' DEL FISCO: SCIOGLIAMO I NODI INSIEME

Agenzia delle Entrate e Commercialisti Collaborano

2° incontro

Firenze, 27 marzo 2026

SEDE ODCEC DI FIRENZE, Viale Spartaco Lavagnini, 42, Firenze

Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)

❖ Agenda

1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

- nuove procedure e nuova ottica dopo le modifiche del 2015
- ravvedimento o autoaccertamento
- la casistica di applicabilità
- la convenienza rispetto all'accertamento
- regolarizzazione spontanea come adempimento di *compliance*

*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*

1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997



- ❖ *Disciplina in vigore dal 29/06/2024 al 01/01/2027*
- ❖ *Modificato da: **D.lgs. 14/06/2024 n. 87 art. 3 (applicazione art. 5)***
- ❖ *Soppresso dal 01/01/2027 da: **D.lgs. 05/11/2024 n. 173 art. 101** (nuovo TU sanzioni tributarie amministrative e penali)*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

La PRASSI

❖ **Risoluzione 9/E del 20 febbraio 2020**

- *Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti privati, ai sensi del DPR 131/1986, Ridenominazione di codici tributo*

❖ **Circolare n. 42/E del 12/10/2016**

- *Regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo. Ravvedimento operoso. Ulteriori chiarimenti rispetto al comunicato stampa del 18 dicembre 2015*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

La PRASSI

- ❖ **Circolare n. 23/E del 09/06/2015**
 - Art. 13, comma 1, lett. a-bis), D.lgs. 472/1997 Chiarimenti
- ❖ **Circolare n. 27/E del 02/08/2013**
 - *Errati versamenti da parte dei contribuenti. Problematiche applicative e soluzioni interpretative*
- ❖ **Risoluzione 67/E del 23/06/2011**
 - *Ravvedimento eseguito in forma "frazionata" – Art. 13 D.lgs. 472/1997*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997



- ❖ *Il **ravvedimento** è consentito a tutti i contribuenti e, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate*
- ❖ *Con il "**ravvedimento**" è possibile regolarizzare omessi o insufficienti versamenti e altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni.*
- ❖ *La **sanzione è ridotta**, sempreché 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*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ *Il ravvedimento è inibito solo dalla **notifica degli atti di liquidazione e di accertamento***
- ❖ *Inibiscono il ravvedimento: le **comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni**, e gli **atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni** e gli **atti di recupero***
- ❖ *In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997



- ❖ *La disciplina del ravvedimento operoso è stata modificata con l'obiettivo di incentivare e favorire ulteriormente l'adempimento spontaneo*
- ❖ *Le nuove disposizioni, introdotte dall'art.3 del D.lgs. 87/2024, trovano applicazione con riferimento alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024***



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ *Le irregolarità fiscali possono essere regolarizzate provvedendo spontaneamente alla **rimozione della violazione commessa** (come ad esempio per le violazioni di natura dichiarativa presentando una dichiarazione integrativa) e al pagamento:*
 - *dell'**imposta dovuta**;*
 - *degli **interessi**, calcolati al **tasso legale annuo** dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;*
 - *della **sanzione in misura ridotta**.*

Occorre contestualità per l'efficacia del ravvedimento



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997



- ❖ *La modulazione della **riduzione delle sanzioni** cambia in funzione del fatto che le violazioni siano commesse:*
 - **prima del 1° settembre 2024**
 - **dal 1° settembre 2024**
- ❖ *Anche alcune circostanze sono diverse fra il «vecchio» e il «nuovo» ravvedimento e incidono sulla determinazione della riduzione delle sanzioni*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ Ad esempio **dal 1° settembre 2024** la riduzione della sanzione:
- ❖ a **1/6 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene
 - **dopo la comunicazione dello schema di atto** (art. 6-bis, co. 3, della legge 212/2000)
 - **non preceduto dalla constatazione della violazione mediante PV** (art. 24 legge n. 4/1929)
 - **senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione** (art. 6, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997)



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ Ad esempio **dal 1° settembre 2024** la riduzione della sanzione:
- ❖ a **1/5 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene
 - **dopo constatazione della violazione mediante PV** (art. 24 legge n. 4/1929)
 - **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al PV** (art. 5-quater, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997)
 - **prima della comunicazione dello schema di atto** (art. 6-bis, co. 3, della legge 212/2000)

NO per casi di mancata o infedele memorizzazione dei corrispettivi, o mancata installazione dei misuratori fiscali o registratori telematici



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ Ad esempio **dal 1° settembre 2024** la riduzione della sanzione:
- ❖ a **1/4 del minimo**, se la regolarizzazione avviene
 - **dopo la comunicazione dello schema di atto** (art. 6-bis, co. 3, della legge 212/2000)
 - relativo ad una **violazione constatata mediante PV** (art. 24 della legge n. 4 del 1929)
 - **senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione** (art. 6, comma 2-bis, primo periodo, D.lgs. 218/1997)



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ con riferimento alle sole **violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, esteso l'ambito di applicazione del **cumulo giuridico al ravvedimento operoso**. (art. 3 D.lgs. 87/2024 modificato anche l'art. 12 del D.lgs. 472/1997)
- ❖ ai fini dell'individuazione della riduzione applicabile alla sanzione "unica", calcolata applicando il "**cumulo giuridico**" distintamente per ciascun tributo e periodo di imposta (**comma 8 art. 12**), occorre aver riguardo alle percentuali individuate prendendo a riferimento la data di commissione della prima violazione



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ **Cumulo Giuridico Ravvedimento – Principi**
- ❖ *è ammesso ogniqualvolta il contribuente abbia commesso*
 - *con più azioni*
 - *diverse violazioni della stessa o di distinte disposizioni*
 - *non avendo più rilevanza il carattere formale o meno delle violazioni*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ **Cumulo Giuridico Ravvedimento – Principi**
- ❖ *per le violazioni commesse su più anni (si tratta della **c.d. continuazione**), occorrerà applicare sia l'**aumento dalla metà al triplo** sia l'**aumento da ¼ al doppio**.*
- ❖ *In questo caso la riforma ha un effetto peggiorativo per il contribuente, considerato che la giurisprudenza aveva optato per la tesi meno costosa, rendendo applicabile il solo aumento dalla metà al triplo (Cass. 5 maggio 2023 n. 11849);*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ **Cumulo Giuridico Ravvedimento – esempio**
- ❖ *In materia di IVA, qualora la prima violazione commessa da contribuente derivi dalla fatturazione, che ha generato una mancata o irregolare registrazione e successivamente ha generato così una infedeltà nella LIPE e nella dichiarazione annuale IVA (oltre che omissione del versamento IVA)*
- ❖ Per la riduzione applicabile occorrerà fare riferimento alla prima delle violazioni commesse, cioè alla fatturazione e non alla dichiarazione IVA



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ *se la **regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione o comunque dopo l'avvio di altre attività di controllo**, si applicano le percentuali di riduzione di cui all'art. 13, co. 1. D.lgs. 472/1997:*
 - ❖ **1/5 del minimo** [lett. b-ter) e b-quater)]
 - ❖ **1/4 del minimo** [lett. b-quinquies)]
- ❖ **È escluso il cumulo giuridico con riferimento alle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.**



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13 del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ *Per i versamenti del ravvedimento operoso occorre:*
- ❖ **modello F24**, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap, l'imposta sugli intrattenimenti e l'imposta di registro per gli atti diversi dai contratti di locazione, nonché per le relative sanzioni ed interessi;
- ❖ **Modello F24 Elide** per tributi, sanzioni e interessi, connessi alla registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- ❖ **Modello F24 Elide** per l'imposta ipotecaria, le tasse ipotecarie, l'imposta di bollo e le sanzioni, dovuti in relazione ai servizi di aggiornamento registri immobiliari e rilascio certificati e copie.



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13-bis del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ ***E' possibile ed è efficace il Ravvedimento parziale***
- ❖ *Con riferimento ai soli tributi amministrati dall' Agenzia delle entrate, è consentito il ravvedimento anche nel caso di **versamento frazionato di quanto dovuto**,*
- ❖ *Devono essere rispettati i tempi prescritti dalle lett. a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) dell'art. 13.*
- ❖ *Ai fini dell'individuazione della **riduzione applicabile alle sanzioni occorre aver riguardo al momento in cui le stesse sono versate.***



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



1. Il ravvedimento operoso nelle sue varie forme

art. 13-bis del Dlgs n. 472 del 18/12/1997

- ❖ ***E' possibile ed è efficace il Ravvedimento parziale***
- ❖ *se il versamento dell'imposta eseguito tardivamente è frazionato in più pagamenti*
- ❖ *per ogni singolo versamento di imposta è possibile definire le sanzioni relative*
- ❖ *si applicano le riduzioni individuabili in base alla data in cui ha luogo ogni singola regolarizzazione*
- ❖ *possibile eseguire un versamento unico della sanzione, con la riduzione in base alla data in cui la violazione è regolarizzata*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



❖ Agenda

2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente (art 38 DPR 602/73)

- limiti della dichiarazione integrativa a favore del contribuente
- le dichiarazioni integrative che accompagnano il ravvedimento
- gli effetti della dichiarazione integrativa come soluzione alternativa all'istanza di rimborso art. 38 Dpr. 602/1973, limiti ed ammissibilità

2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Dichiarazioni integrative: presupposto e condizioni

- ❖ **Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria (anche tardiva entro 90 gg.)**
- ❖ *E' possibile presentarla entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da integrare*
 - **per l'IVA art. 8, co.6-bis, DPR. 322/1998**
 - **per le Imposte sui redditi, IRAP e Sostituti art. 2, co.8, DPR. 322/1998**



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Dichiarazioni integrative: presupposto e condizioni



- ❖ *il contribuente può rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate (**art. 1, commi 634 - 636, Legge 190/2014**)*
- ❖ *Si applicano le sanzioni ma è possibile il ravvedimento operoso (art. 13 D.lgs. 472/1997)*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Imposte sui Redditi - art. 2, co. 8, 8-bis e 8-ter del DPR 322/1998



❖ *La Dichiarazione integrativa imposte sui redditi*

- ❑ *Co. 8 Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Dlgs 472/1997, le **dichiarazioni dei redditi**, dell'**IRAP** e dei **sostituti d'imposta** possono essere integrate mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del DPR 600/1973 per correggere errori od omissioni*
 - *maggiore o di un minore imponibile*
 - *maggiore o di un minore debito d'imposta*
 - *maggiore o di un minore credito*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



❖ **La Dichiarazione integrativa IVA**

- ❑ **Co. 6-bis** *Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Dlgs 472/1997, le **dichiarazioni IVA**, possono essere integrate mediante successiva dichiarazione da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del DPR. 633/1972 per correggere errori od omissioni*
 - *maggiore o di un minore imponibile*
 - *maggiore o di un minore debito d'imposta*
 - *maggiore o di una minore eccedenza detraibile*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ *L'eventuale credito derivante dal minore debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo può essere:*
 - *portato in detrazione in sede di liquidazione periodica*
 - *o in dichiarazione annuale*
 - *utilizzato in compensazione (art. 17 del d.lgs. n. 241/1997)*
 - *richiesto a rimborso (sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9 del Dpr. 633/1972)*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ *L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazioni integrative, presentate oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo può essere:*
 - *richiesto a rimborso (sempreché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli artt. 30 e 34, comma 9 del Dpr. 633/1972)*
 - *utilizzato in compensazione (art. 17 del d.lgs. n. 241/1997) per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa (e va nel VN dichiarazione dell'anno)*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ **Dati del *credito nel quadro VN***
- ❖ *Per coloro che hanno presentato nel 2025 una dichiarazione integrativa a favore (art. 8, co.6-bis, DPR. 322/1998), oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (esempio: dichiarazione integrativa IVA 2023, relativa al 2022, presentata nel 2025).*
- ❖ *Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa (cioè nel 2025) è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa (art. 8, co.6-quater)*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



❖ **Dichiarazione integrativa IVA**

❖ *Può essere presentata*

- *ridurre l'importo del quale è stato chiesto originariamente il rimborso;*
- *oppure, incrementare l'ammontare chiesto a rimborso diminuendo proporzionalmente quello da utilizzare in compensazione o da riportare nell'anno successivo.*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 231/2020***
- ❖ *l'integrativa era stata trasmessa oltre il termine previsto per l'invio della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (art. 8 comma 6-quater del DPR 322/98).*
- ❖ *Di conseguenza, il credito deve essere indicato nel quadro VN della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata l'integrativa.*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 289/2021***
- ❖ *La presentazione di una dichiarazione IVA integrativa è ammessa, altresì, per apporre il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, in precedenza assenti, anche se il soggetto passivo non modifica la destinazione a rimborso del credito IVA e nonostante la prima richiesta di rimborso fosse stata archiviata.*
- ❖ *le predette integrazioni non comportano l'irrogazione di sanzioni, in quanto non sono riconducibili a un errore o a una violazione*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ ***Risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 115/2025***
- ❖ *E' possibile ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa IVA, nella sola ipotesi in cui il contribuente, pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto adempimento propedeutico all'esercizio del diritto alla detrazione per mero errore, non abbia esercitato tale diritto tempestivamente.*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ **Società non operative: credito IVA di nuovo disponibile**
- ❖ *In conseguenza dell'interpretazione fornita dalla **CGUE 7 marzo 2024, causa C-341/22**, la Corte di Cassazione ha disapplicato i limiti all'utilizzo del credito IVA previsti dalla disciplina delle società di non operative ([Cassazione, sentenze n. 27038 e n. 25705 del 2025](#))*
- ❖ *In ragione delle considerazioni esposte si deve ritenere che decadano le indicazioni limitanti della **circolare n. 25/E/2007***



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Integrativa IVA - art. 8, co. 6-bis, 6-ter, 6-quater del DPR 322/1998



- ❖ **Società non operative: credito IVA di nuovo disponibile**
- *Va detto che il giudice nazionale non è ancora intervenuto sulla modifica della norma in questione*
- ❖ **La Dichiarazione IVA2026 anno 2025 ha recepito nella sostanza questo indirizzo seppure non abbia espresso in modo esplicito con indicazioni specifiche il mutato orientamento della giurisprudenza di legittimità.**
 - *I crediti IVA anni precedenti? Integrativa art. 8 co.6-bis a favore se depennati? Come opererà il termine decadenziale art. 57 del Dpr. 633/1972?*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Imposte sui Redditi - art. 2, co. 8, 8-bis e 8-ter del DPR 322/1998



- ❖ *L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 dell'art. 2 del DPR. 322/1998 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/1997.*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Imposte sui Redditi - art. 2, co. 8, 8-bis e 8-ter del DPR 322/1998



- ❖ *Per i casi di correzione di **errori contabili di competenza (co.8-bis)**, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Imposte sui Redditi - art. 2, co. 8, 8-bis e 8-ter del DPR 322/1998



- ❖ *Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa*
- ❖ *Occorre compilare il **quadro DI** della dichiarazione (esempio: *dichiarazione integrativa Redditi 2023 relativa al 2022, presentata nel 2025*).*
- ❖ *Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa (*nel 2025*) è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa (*dell'anno 2022*)*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



2. Dichiarazioni integrative a favore e contro il contribuente

Imposte sui Redditi - art. 2, co. 8, 8-bis e 8-ter del DPR 322/1998



- ❖ *Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione (**comma 8-ter**)*
- ❖ *A condizione però che il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



❖ Agenda

3. Lo schema d'atto

- la casistica del procedimento: obbligo sì, obbligo no
- l'opportunità di presentare osservazioni difensive sullo schema d'atto: tesi a confronto
- la statistica degli schemi d'atto emessi in Toscana e in Italia
- efficacia dello strumento di confronto fra amministrazione finanziaria e contribuente

*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*

3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»



- ❖ **Principio del contraddittorio**
- ❖ *tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato (**schema d'atto**) ed effettivo ai sensi dell'art. 6-bis*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

❖ **Principio del contraddittorio**

❖ *Non sussiste il diritto al contraddittorio per gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale** delle dichiarazioni individuati con decreto del MEF, nonché per i **casi motivati di fondato pericolo per la riscossione***

➤ *Le deroghe sono collegate ad elementi certi per i contribuenti? Come si decodificano questi limiti? Quali elementi valutativi vengono considerati dagli uffici*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

❖ **Principio del contraddittorio**

❖ *Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo **schema di atto**, assegnando un termine non inferiore complessivamente a 60 gg. per consentirgli:*

- *eventuali controdeduzioni*
- *e su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.*

Tempistiche di risposta? Opportunità o rallentamento tempi di presentazione osservazioni? Procedure? Garanzie?



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ **Principio del contraddittorio**
- ❖ *L'atto non è adottato prima della scadenza del termine cioè prima del trascorrere dei 60 gg.*
- ❖ *Se la scadenza del termine di 60 gg. è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 gg., tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ **Principio del contraddittorio e motivazione rafforzata**
- ❖ *l'atto adottato all'esito del contraddittorio*
 - *tiene conto delle osservazioni del contribuente*
 - *è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere*
 - *E' opportuno presentare le **osservazioni** sullo schema d'atto? Che profondità difensiva dovranno avere? Costituirà un elemento in più per l'Ufficio per rafforzare le proprie tesi nell'Accertamento?*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»



- ❖ **Principio del contraddittorio e motivazione rafforzata**
- ❖ Nel corso di **Telefisco del 5 febbraio 2026** l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **c.d. motivazione rafforzata** sussiste anche quando il contribuente formula osservazioni nel corso del procedimento di adesione



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ **Telefisco 5 febbraio 2026**
- ❖ *L'Agencia ha precisato che la procedura e i termini scaturenti dal contraddittorio preventivo permangono quand'anche lo schema di atto sia stato notificato in casi in cui il contraddittorio non è obbligatorio*
- ❖ *Nessuna norma "vieta" la notifica dello schema di atto.*
- ❖ *Il caso può essere il **disconoscimento dei crediti di imposta ritenuti inesistenti**, fattispecie per la quale non sussiste il contraddittorio obbligatorio (**art. 7-bis del DL 39/2024**).*



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)



Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

❖ Si può sostenere che se lo **schema d'atto**:

- non è inviato per i casi in cui è previsto il contraddittorio obbligatorio,  il **successivo atto impositivo è annullabile**;
- è inviato per i casi in cui è non previsto il contraddittorio obbligatorio,  permangono comunque tutti gli effetti dello schema di atto, in primis la possibilità di proporre deduzioni difensive (nei 60 gg.) o domanda di adesione (nei 30 gg.)



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ *Ove il contribuente non abbia formulato la domanda di adesione, quand'anche si tratti di atti non soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, i termini indicati dall'art. 6 co. 2-bis del D.lgs. 218/1997 permangono.*
- ❖ *Si tratta di:*
 - *necessità di presentare la domanda di adesione nei 15 gg dalla notifica dell'atto impositivo*
 - *sospensione del termine per ricorrere per soli 30 gg.*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ *Si può affermare che se viene notificato lo schema di atto per casistiche escluse dal contraddittorio preventivo:*
 - *l'atto impositivo a pena di annullabilità non può essere emesso prima del decorso di 60 gg. giorni (in sostanza, prima del termine entro cui possono essere presentate le deduzioni difensive)*
 - *permane la proroga dei termini di decadenza per gli schemi di atto notificati negli ultimi mesi dell'anno ex art. 6-bis co. 3 della L. 212/2000*

segue



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*



3. Lo schema d'atto

art. 6-bis Legge 212/2000 «statuto del contribuente»

- ❖ *Quindi ciò si realizza se la scadenza dei 60 gg entro cui il contribuente può formulare osservazioni*
- ❖ *«è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 gg, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio»*



*Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)*

*Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)*





Grazie per l'attenzione



Dott. Liliano Secola (Agenzia delle Entrate)
Dott. Fabio Giuliano (Agenzia delle Entrate)

Prof. Filippo Dami (ODCEC Pisa)
Dott. Marco Magrini (ODCEC di Siena)

