



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 03/08/2001 n. 77

Oggetto:

Decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, recante disposizioni correttive di leggi tributarie vigenti, a norma dell'articolo 16, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 concernente lo "Statuto dei diritti del contribuente".

Sintesi:

La risoluzione fornisce alcuni chiarimenti in merito al significato ed alla portata delle disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti, introdotte con il decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32, ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), al fine di garantire la coerenza delle leggi stesse con i principi contenuti nello Statuto.

Testo:

SOMMARIO

PREMESSA

1. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE
 - 1.1 Modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600
 - 1.2 Modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633
 - 1.3 Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462
2. MOTIVAZIONE DEGLI ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
3. SANZIONI AMMINISTRATIVE PER VIOLAZIONI DI NORME TRIBUTARIE
 - 3.1 Nozione di "mera" violazione formale 11
 - 3.2 Regime transitorio e applicazione del trattamento piu' favorevole al trasgressore
 - 3.3 Ravvedimento
4. RISCOSSIONE DEI TRIBUTI
5. MANCATO O IRREGOLARE FUNZIONAMENTO DEGLI UFFICI FINANZIARI

PREMESSA

La legge 27 luglio 2000, n. 212, recante la disciplina dello Statuto dei diritti del contribuente, come e' noto, ha previsto il riconoscimento di alcuni diritti fondamentali dei cittadini nei confronti del fisco.

Con il decreto legislativo del 26 gennaio 2001, n. 32 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 53 del 5 marzo 2001), sono state emanate, ai sensi dell'articolo 16, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti al fine di garantirne la coerenza con i principi contenuti nello Statuto.

In particolare, con il suddetto intervento legislativo sono state apportate modifiche ed integrazioni in materia, tra l'altro, di liquidazione delle imposte, motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, sanzioni per violazioni tributarie di natura formale, riscossione dei tributi e mancato o irregolare funzionamento degli uffici.

Con la presente circolare si forniscono alcuni chiarimenti in merito al significato ed alla portata delle nuove disposizioni attraverso l'illustrazione dei singoli articoli che compongono il decreto legislativo in esame.

1. LIQUIDAZIONE DELLE IMPOSTE

In tema di conoscenza degli atti e di semplificazione delle procedure, l'articolo 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212 ha stabilito che l'amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

In effetti, l'incombenza per l'amministrazione finanziaria di comunicare agli interessati, prima dell'iscrizione a ruolo, l'esito della liquidazione effettuata a seguito dei controlli automatici delle dichiarazioni era già prevista dall'articolo 36-bis, comma 3, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, nel settore delle imposte dirette, e dall'articolo 54-bis, comma 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA.

Ugualmente dicasi circa la comunicazione dell'esito della liquidazione eseguita a seguito del controllo formale, in materia di imposte dirette, già prevista dall'articolo 36-ter, comma 4, del citato DPR n. 600 del 1973.

Peraltro, dall'esame dell'articolo 6, comma 5, dello Statuto, sono desumibili i seguenti elementi di novità:

- l'ulteriore incombenza per l'amministrazione finanziaria, qualora venga ravvisata la sussistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, di invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o produrre i documenti mancanti entro un congruo termine, in ogni caso non inferiore a trenta giorni;
- la specificazione delle modalità, comunque non tassative, con le quali avviene la comunicazione (a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici);
- il chiarimento che l'obbligo della comunicazione non sussiste nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Così, per esempio, non occorre alcuna preventiva comunicazione, a parte gli ovvi casi di iscrizione a ruolo conseguente alla notifica di atti impositivi, anche nell'ipotesi prevista dall'articolo 32 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 di riscossione spontanea a mezzo ruolo (iscrizione a ruolo non derivante da inadempimento; somma da iscrivere a ruolo ripartita dal contribuente);
- l'espressa previsione della nullità dell'iscrizione a ruolo eseguita senza il rispetto delle regole procedurali anzidette.

Le regole procedurali introdotte consentono al contribuente, attraverso una ulteriore attività propositiva e prima dell'iscrizione a ruolo da parte degli uffici, di eliminare dubbi e perplessità derivanti dalle dichiarazioni presentate.

1.1 Modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600

In conformità a quanto sopra enunciato, con l'articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del decreto legislativo in commento sono stati modificati gli articoli 36-bis e 36-ter, del DPR n. 600 del 1973, i quali peraltro già stabilivano, nella loro versione originaria, che qualora dai controlli a seguito di procedure automatizzate effettuati dagli uffici emergesse un risultato diverso da quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione e del controllo doveva essere comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta.

Con le integrazioni apportate viene ora espressamente previsto che i chiarimenti necessari e i documenti mancanti, oltre che su specifico invito contenuto nella comunicazione relativa agli esiti della liquidazione, possono essere forniti anche su autonoma iniziativa del contribuente.

La distinzione tra le due ipotesi assume rilevanza agli effetti del beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni dovute, come verrà chiarito al successivo punto 1.3.

Da notare che in ordine alla congruità del termine entro cui fornire tali chiarimenti o documenti, è stato stabilito quello di trenta giorni.

1.2 Modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre

1972, n. 633

Analoghe modifiche sono state apportate all'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, concernente la liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alle dichiarazioni.

In particolare, la lettera a) dell'articolo 2 del decreto legislativo in commento prevede che, in sede di liquidazione di tale imposta, il contribuente possa fornire i chiarimenti e le osservazioni richiesti dall'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione dell'esito della stessa liquidazione.

1.3 Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462

Il nuovo testo dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997 (concernente l'unificazione delle procedure di liquidazione, riscossione ed accertamento delle imposte dirette e dell'IVA), modificato dall'articolo 3 del decreto legislativo in commento, prevede una duplice disposizione di favore per il contribuente e per il sostituto d'imposta.

Viene previsto, infatti, che il termine di trenta giorni per eseguire il pagamento della maggiore imposta liquidata e beneficiare così della riduzione ad un terzo delle sanzioni dovute, oltre che dalla data di ricevimento della comunicazione prevista dai commi 3 dei citati articoli 36-bis e 54-bis, possa decorrere anche dalla data della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta.

Al riguardo, per chiarire l'effettiva portata della novità, si ritiene di dover distinguere le due ipotesi seguenti:

- se la comunicazione contiene l'espreso e specifico invito, da parte dell'ufficio, alla presentazione di documenti o chiarimenti, il contribuente aderendo tempestivamente alla richiesta, acquisisce il diritto a ricevere la comunicazione definitiva e, effettuando poi il pagamento entro trenta giorni, usufruisce della riduzione a un terzo della sanzione, sia che l'imposta dovuta sia stata rideterminata in sede di autotutela, sia che la stessa sia stata confermata. In altre parole, se l'iniziativa è dell'ufficio, il contribuente viene in ogni caso riammesso nei termini ai fini della riduzione di cui trattasi;
- qualora, invece, l'iniziativa in ordine alla presentazione di documenti o chiarimenti sia assunta autonomamente dal contribuente, la possibilità per lo stesso di pagare entro trenta giorni dalla comunicazione definitiva, mantenendo il diritto alla riduzione della sanzione, sussiste solo se l'imposta viene rideterminata in sede di autotutela. Non si verifica quindi la riammissione nei termini se le deduzioni di parte vengono disattese dall'ufficio e l'imposta liquidata viene confermata. Resta inteso che nella comunicazione definitiva (anche in tal caso necessaria) vanno indicati i motivi che hanno indotto l'ufficio a respingere le deduzioni del contribuente.

2. MOTIVAZIONE DEGLI ATTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

L'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente ha enunciato il principio di chiarezza e motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria.

In dettaglio, è stato sancito che gli atti di natura tributaria devono essere motivati con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno determinato l'adozione del provvedimento amministrativo e che, qualora nella motivazione si faccia riferimento ad altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

È bene, comunque, ricordare che gli stessi principi già in precedenza avevano trovato generale accoglienza nell'ordinamento con la legge 7 agosto 1990, n. 241, recante nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi.

In base all'articolo 3 della legge n. 241 del 1990, infatti, è stato previsto che ogni provvedimento amministrativo debba essere congruamente motivato e che, nei casi di motivazione per relationem (ossia quando la motivazione non risulta dal corpo del provvedimento finale, ma dai precedenti atti procedurali), l'atto da cui risultino le ragioni della decisione debba essere indicato e reso disponibile.

Pertanto, al fine di stabilire una continuita' logico-sistematica con i suddetti principi, il decreto legislativo n. 32 del 2001 ha apportato nell'ambito dell'ordinamento tributario una serie di necessarie modifiche ed integrazioni che qui di seguito vengono riportate.

Con l'articolo 1, lett. c), numero 1, si e' provveduto ad integrare l'articolo 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Secondo la nuova formulazione la motivazione dovra' evidenziare, oltre l'imponibile accertato, le aliquote applicate e le imposte liquidate, le ritenute d'acconto ed i crediti d'imposta, nonche' i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'emissione dell'avviso di accertamento.

Viene inoltre stabilito che se la motivazione fa riferimento ad altri atti non conosciuti o ricevuti dal contribuente l'amministrazione deve, a pena di nullita', allegare l'atto richiamato o, in alternativa, riprodurne il contenuto essenziale.

Di conseguenza, le direttive impartite con la circolare 150/E del 1 agosto 2000, sempre in merito alla motivazione degli atti emessi dall'amministrazione finanziaria, devono intendersi modificate nella parte in cui venivano invitati "gli uffici ... ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni copia degli atti richiamati nelle motivazioni ancorche' gli stessi siano gia' stati notificati o comunicati al contribuente...".

Pertanto, qualora i processi verbali di constatazione o gli altri atti procedurali richiamati nella motivazione siano stati preventivamente notificati o comunicati al contribuente, gli uffici non hanno l'obbligo di allegare gli stessi agli avvisi di accertamento.

Quando invece l'atto richiamato non sia stato notificato o comunicato al contribuente, gli uffici dovranno o allegare in copia lo stesso o riprodurne nella motivazione il contenuto essenziale. Per contenuto essenziale deve intendersi l'indicazione degli elementi che assumono rilevanza ai fini dell'accertamento.

La modifica all'articolo 56 del D.P.R. n. 633 del 1972, apportata dall'articolo 2, lett. b) riproduce sostanzialmente, nel settore IVA, il contenuto della norma appena esaminata per il settore delle imposte dirette, con la esplicita previsione di nullita' degli atti di accertamento nel caso di inosservanza delle prescrizioni dettate in materia di obbligo della motivazione.

Parimenti a quanto previsto in materia di imposta sul valore aggiunto e imposte sui redditi, si e' intervenuti anche relativamente all'imposta di registro e a quella sulle successioni e donazioni, al fine di armonizzare le norme di settore con i nuovi principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente in tema di motivazione degli atti.

Percio' si e' provveduto a modificare, mediante l'articolo 4 del decreto legislativo in commento, l'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 e, mediante l'articolo 5, lettere a) e b), gli articoli 34 e 35 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Con l'articolo 7, lettera c), e' stato modificato il disposto dell'articolo 16 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, concernente il procedimento di irrogazione delle sanzioni, prevedendosi che, nel caso in cui la motivazione dell'atto di contestazione delle sanzioni faccia riferimento ad un altro atto del quale il trasgressore non ha avuto conoscenza, questo deve essere allegato o, in alternativa, deve esserne riprodotto il contenuto essenziale. Gli uffici, nell'irrogare le sanzioni pecuniarie e/o quelle accessorie, si atterranno alle indicazioni fornite a commento dell'articolo 1 del decreto legislativo in esame.

Ovviamente, le stesse indicazioni devono valere anche nelle ipotesi di irrogazione di sanzioni senza previa contestazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, che consente all'ufficio di irrogare le sanzioni amministrative con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica.

3. SANZIONI AMMINISTRATIVE PER VIOLAZIONI DI NORME TRIBUTARIE

In tema di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, l'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 ha stabilito che le sanzioni non devono essere irrogate quando le corrispondenti violazioni dipendono da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma o quando si traducono in mere violazioni formali, senza alcun debito di imposta.

Detta disposizione ricalca in parte l'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997, ai sensi del quale la sanzione non viene applicata se la violazione e' determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono o da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

L'ulteriore ipotesi di non punibilita' prevista dallo Statuto, concernente le violazioni di natura formale ha, quindi, reso necessario una serie di interventi correttivi nel regime generale sanzionatorio amministrativo.

In particolare, l'articolo 7 del d.lgs. n. 32 del 2001, ha apportato le seguenti modificazioni e integrazioni al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472:

- . con l'aggiunta del comma 5-bis, all'art. 6 del d.lgs. n. 472, recata dalla lettera a) del citato articolo 7, il legislatore delegato ha introdotto nel sistema delle sanzioni amministrative una ulteriore causa di non punibilita', ricorrente in presenza di violazione meramente formale. A tale fine si considera meramente formale, come meglio specificato al successivo punto 3.1, la violazione che non incide sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e che comunque non arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- . con la lettera b), e' stato espressamente abrogato il comma 4 dell'articolo 13, riguardante la possibilita' per il contribuente di ravvedersi, in taluni casi, senza il pagamento di sanzioni;
- . con la lettera c), come gia' ricordato nel commentare le disposizioni sulla motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria, e' stato integrato il procedimento per l'irrogazione delle sanzioni, prevedendosi l'obbligo da parte dell'ufficio di allegare (o riprodurne il contenuto essenziale) gli atti indicati nella motivazione di cui il trasgressore non abbia avuto preventiva conoscenza.

3.1 Nozione di "mera" violazione formale

L'articolo 10, comma 3 della legge n. 212 del 2000 prevede, tra l'altro, la non punibilita' di quei comportamenti che si traducono in una "mera violazione formale senza alcun debito d'imposta".

In attuazione di tale previsione, la disposizione recata dal comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 stabilisce, come gia' detto, che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attivita' di controllo dell'amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attivita' di controllo.

Ai fini della non punibilita' della commessa violazione, le condizioni negative appena richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti, con la conseguenza che non puo' configurarsi una violazione meramente formale ove manchi in concreto una sola di esse.

La natura meramente formale e' piu' spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioe' all'ammontare del tributo. In relazione a tali violazioni, e' stato posto il problema circa l'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento. In altre parole, se il giudizio sulla natura meramente formale della violazione debba essere compiuto in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito) ovvero in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attivita' di controllo).

Al riguardo, si ritiene che gli uffici debbano valutare in concreto

(a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Per effetto di quanto appena chiarito, si puo' verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attivita' di controllo, come ad esempio le irregolarita' formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio.

Quanto sopra premesso, va rilevato che l'esimente in esame non torna applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo. Tra queste violazioni, che continuano ad essere sanzionabili, si possono annoverare quelle connesse all'obbligo di presentazione di dichiarazioni entro determinate scadenze (ad esempio: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui non sono dovute imposte, la cui sanzione e' prevista dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme sono state interamente versate, sanzionata ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA allorché il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non e' dovuta l'imposta, ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA o quella prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, la cui sanzione e' prevista dall'articolo 5, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997).

Sono, inoltre, sanzionabili tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attivita' di controllo e' palese per essere quest'ultima gia' iniziata.

Così, sempre a titolo esemplificativo, le violazioni consistenti nella mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o nell'inottemperanza all'invito a comparire in ufficio, pur dovendosi considerare di natura formale (in quanto non incidenti direttamente sull'imponibile, sull'imposta o sul versamento della stessa), continuano ad essere sanzionabili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, poiché arrecano sempre pregiudizio alla gia' avviata attivita' di controllo.

Parimenti, e' punibile l'omessa tenuta delle scritture contabili prescritte dalle leggi in materia d'imposte dirette e IVA e il rifiuto da parte del contribuente della citata documentazione richiesta in sede di accessi eseguiti ai fini dell'accertamento delle stesse imposte.

3.2 Regime transitorio e applicazione del trattamento piu' favorevole al trasgressore

Nel silenzio della legge, si deve ritenere che le disposizioni correttive previste dall'articolo 7, del decreto legislativo in commento si applicano a decorrere dall'entrata in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212, vale a dire dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (31 luglio 2000).

Fa eccezione la disposizione contenuta nell'articolo 7, lettera b), del decreto legislativo in esame (con la quale e' stato abrogato l'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, come meglio specificato al successivo punto 3.3) che, avendo carattere innovativo anche rispetto alle norme del citato Statuto, e' entrato in vigore il 20 marzo 2001 (ossia il quindicesimo giorno dalla data di pubblicazione) secondo le regole generali.

Tuttavia, in applicazione del principio del favor rei sancito dall'articolo 3, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (abolitio criminis), ogni qualvolta il procedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione sia ancora in corso alla data del 1 agosto 2000 (entrata in vigore delle nuove disposizioni), la non sanzionabilita' delle mere violazioni formali puo' riguardare anche fatti commessi prima di tale data. Va ricordato, in proposito, che agli effetti dell'articolo 25 del D.Lgs. n. 472 del 1997, non puo' considerarsi "in corso" il procedimento tributario giunto alla fase della riscossione coattiva, in dipendenza dell'intervenuta

definitivita' del provvedimento amministrativo o del passaggio in giudicato della sentenza.

In particolare, puo' accadere che alla predetta data del 1 agosto 2000:

- . la sanzione non e' stata ancora irrogata, con la conseguenza che gli uffici non dovranno procedere alla relativa applicazione;
- . la sanzione e' stata irrogata, ma il contribuente non ha pagato alcuna somma, con la conseguenza che gli uffici dovranno, in via di autotutela, procedere all'annullamento d'ufficio dell'atto di irrogazione;
- . la sanzione e' stata irrogata ed il contribuente ha eseguito in tutto o in parte il pagamento in forza di un provvedimento non ancora divenuto definitivo: in tal caso gli uffici dovranno provvedere alla restituzione delle somme percepite;
- . la sanzione e' stata irrogata ed il contribuente ha pagato in tutto o in parte la stessa in forza di un provvedimento divenuto definitivo: gli uffici, in questo caso, non dovranno procedere ad alcun rimborso. Il debito residuo si estingue, a nulla rilevando l'avvenuta iscrizione a ruolo dello stesso.

Per un piu' approfondito esame della problematica, si rinvia a quanto gia' chiarito con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, in sede di commento all'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997.

3.3 Ravvedimento

L'articolo 7, del decreto legislativo del 26 gennaio 2001, n. 32, ha espressamente abrogato, come gia' detto, l'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, laddove veniva prevista la facolta' per il contribuente "nei casi di omissione o di errore che non ostacolano un'attivita' di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo", di ravvedersi entro tre mesi dall'omissione o dall'errore senza applicazione di sanzioni.

L'eliminazione di tale disposizione discende dall'espressa non punibilita' delle violazioni meramente formali.

Si osserva, comunque, che l'abrogazione della norma in questione non esclude l'opportunita' che il contribuente, in virtu' del principio di buona fede e correttezza nei rapporti con il fisco, uniformi i propri comportamenti al dettato delle norme tributarie.

Pertanto, i soggetti che si avvedono di aver commesso errori ed omissioni, anche se ininfluenti ai fini della proficuita' dell'azione di controllo, possono regolarizzare la propria posizione. La regolarizzazione potra' essere effettuata mediante dichiarazione integrativa o comunicazioni da trasmettere al competente ufficio con le modalita' gia' previste per il ravvedimento.

Per le violazioni formali che siano di ostacolo all'attivita' di accertamento dell'ufficio la regolarizzazione comporta il pagamento della sanzione ridotta nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, del citato d.lgs. n. 472 del 1997.

4. MODIFICHE IN MATERIA DI RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

In virtu' dello stesso articolo 6, comma 5, dello statuto dei diritti del contribuente, che dispone in materia di conoscenza degli atti e semplificazione, il legislatore delegato, in coerenza con le modifiche introdotte agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600 del 1973 sopra illustrate, ha provveduto ad integrare la normativa concernente la formazione e il contenuto dei ruoli.

Con la modifica apportata dall'articolo 8, comma 1, lett. a) all'articolo 12 del D.P.R. 602 del 1973, il legislatore ha espressamente previsto che i crediti dell'amministrazione non possono essere iscritti nei ruoli qualora negli stessi:

- . non sia indicata la data di esecutivita';
- . non siano indicati gli estremi dell'eventuale atto di accertamento oppure, in mancanza, la motivazione, seppure sintetica, della pretesa tributaria.

La disposizione in esame integra il disposto del citato art. 12 che gia' prevede il divieto di iscrizione a ruolo in assenza dell'indicazione del codice fiscale del contribuente.

Viene ora previsto un ulteriore adempimento a garanzia del contribuente, il quale deve essere posto in condizioni di riscontrare direttamente, tramite la data di esecutorietà del ruolo, il rispetto dei termini di decadenza previsti dalla legge.

Con la lettera b) del medesimo articolo 8 e' stato modificato l'articolo 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, prevedendosi l'obbligo di indicare anche nella cartella di pagamento la data in cui il ruolo diviene esecutivo.

Il comma 3 prevede che gli adempimenti contemplati dai precedenti commi 1 e 2 dovranno osservarsi per i ruoli resi esecutivi a decorrere dal 1 luglio 2001.

5. MANCATO O IRREGOLARE FUNZIONAMENTO DEGLI UFFICI FINANZIARI

In attuazione dei principi affermati dalla legge n. 212 del 2000 a tutela del contribuente, con l'articolo 10 del decreto legislativo in commento sono state apportate modifiche al decreto-legge 21 giugno 1961, n. 498, convertito con modificazioni, nella legge 28 luglio 1961, n. 770, recante norme sul mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari.

In particolare, e' stato stabilito che i termini di decadenza e di prescrizione e quelli stabiliti per l'adempimento di obbligazioni tributarie possono essere prorogati soltanto nei casi in cui il mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari sia dovuto ad eventi di carattere eccezionale, non imputabili a disfunzioni organizzative interne alla struttura dell'amministrazione finanziaria.

E' stato, altresì, disposto che il provvedimento di accertamento del mancato o irregolare funzionamento degli uffici venga adottato dai direttori dei competenti uffici di vertice dell'Agenzia (di norma i direttori regionali), previa acquisizione del parere del Garante del contribuente territorialmente competente.