

STUDIO DATTILO

COMMERCIALISTI ASSOCIATI

Oggetto: Regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016 (di seguito la "Circolare"), ha inteso fornire ulteriori istruzioni volte a definire, in modo più completo, il panorama delle sanzioni applicabili in sede di correzione degli errori "dichiarativi", anche alla luce delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, in particolare al comma 1, lettera *a-bis*), del predetto articolo, introdotte, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dall'art. 16, comma 1, lett. f), n. 1), del D.Lgs. 158/2015 (di seguito "decreto sanzioni").

Le novità di maggior rilievo riguardano le sanzioni applicabili alle dichiarazioni integrative presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale e il trattamento dei maggiori acconti determinati per effetto dell'integrazione dei redditi della dichiarazione in origine presentata.

È confermata la sanzione prevista per la "dichiarazione tardiva" e per i casi in cui le violazioni siano rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

La Circolare, infine, ribadisce che non è possibile utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso in caso di dichiarazione omessa.

1. Le violazioni dichiarative configurabili nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Con la modifica alla disciplina del ravvedimento operoso introdotta dalla Legge di Stabilità 2015, è stata operata una distinzione tra "dichiarazione integrativa", intesa come sostitutiva di una dichiarazione validamente presentata, e "dichiarazione tardiva".

Nel primo caso, sarà necessaria una ulteriore distinzione tra:

- a. dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale;
- b. dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

a. Dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

La Circolare chiarisce che la sanzione da prendere a riferimento in caso di ravvedimento non è quella prevista per la tardività (ai fini delle imposte dirette prevista dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 471/1997), bensì quella di cui al successivo art. 8, che riguarda le “violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”.

Qualora il contribuente presenti una dichiarazione integrativa entro novanta giorni dalla scadenza ordinaria, per correggere l'omessa indicazione di un reddito (e.g. il canone di locazione)¹, la violazione è sanzionata in misura fissa con un minimo di euro 250 e un massimo di euro 2.000². Al minimo edittale (250 euro) si applica la riduzione ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 472/1997.

Se, invece, l'omissione o l'incompletezza riguardano alcuni elementi specifici, tali da integrare una violazione di maggiore gravità, si applicano le sanzioni previste dai successivi commi dell'art. 8 del D.Lgs. 471/1997. A titolo di esempio, qualora il contribuente abbia omesso l'indicazione dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento

¹ Cfr. par. 2.2.1 della Circolare.

² Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1, la sanzione si applica nella misura massima (2.000 euro) in ogni caso nell'ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

operoso, ai sensi della lettera *a-bis*), sarà quella specificatamente prevista dall'art. 8, comma *3-ter*), pari al 10% dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di euro 1.000.

Ovviamente, rimane ferma la necessità di regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento. La relativa sanzione sarà ridotta secondo le misure previste dallo stesso art. 13, a seconda del momento in cui interviene il ravvedimento.

b. Dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

Nel caso in esame, si applicano le regole note a tutti i contribuenti. La violazione sanzionata è solo quella per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, pari al 30% di ogni importo non versato, ferma restando la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.lgs. 472/1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

c. Dichiarazione tardiva.

La dichiarazione tardiva, ossia presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario, continua ad essere soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro, di cui all'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta.

Anche in questo caso, rimane ferma la sanzione per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carente o tardivo versamento del tributo emergente dalla dichiarazione stessa.

La sanzione fissa per la tardività (250 euro) può essere ridotta, in sede di ravvedimento operoso, a 1/10, ai sensi della lettera c). Il tardivo o carente versamento del tributo può

essere regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

2. Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

a. Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

Le violazioni in esame integrano la fattispecie di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il 90% e il 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

La violazione di infedele dichiarazione assorbe quella prevista per l'omesso versamento e potrà essere regolarizzata avvalendosi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento, vale a dire:

- ad 1/8 del minimo, se la regolarizzazione avviene entro la data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;
- ad 1/7 del minimo, se la regolarizzazione avviene entro la data di presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo;
- ad 1/6 del minimo, se la regolarizzazione avviene oltre la data di presentazione della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo;
- ad 1/5 del minimo, se la regolarizzazione avviene dopo la contestazione delle violazioni.

La Circolare chiarisce che la sanzione prevista per l'infedele dichiarazione non si applica alle violazioni consistenti, sin dall'origine, in una mera irregolarità dichiarativa, che restano sanzionabili ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 471/1997³.

La Circolare ribadisce altresì che al ravvedimento non è applicabile il principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. 472/1997, e, pertanto, le sanzioni applicabili alle cosiddette violazioni prodromiche (ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione) devono essere oggetto di ravvedimento in maniera autonoma⁴.

Infine, la Circolare introduce una novità di assoluto rilievo per quanto riguarda il trattamento dei maggiori acconti determinati per effetto dell'integrazione dei redditi della dichiarazione infedele. Se dalla dichiarazione integrativa emerge una maggiore imposta dovuta, bisogna distinguere due diversi casi:

- a) il contribuente presenta una dichiarazione integrativa prima della scadenza del termine di versamento del secondo acconto;
- b) il contribuente presenta una dichiarazione integrativa successivamente alla scadenza del predetto termine.

Nel caso *sub a*), il primo acconto non sarà sanzionabile se, con il secondo acconto, si versi la differenza dovuta, calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

Nel caso *sub b*), non sarà irrogata alcuna sanzione per carente versamento dell'acconto.

b. Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

Valgono le stesse regole evidenziate alla lettera b. del paragrafo 1.

³ Cfr. par. 3.1.1 della Circolare.

⁴ Vedi nota precedente.

c. Dichiarazione omessa.

Nel caso in cui il contribuente non presenti la dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, il decreto sanzioni ha introdotto una importante novità (cfr. Circolare Studio Dattilo 16.03).

La sanzione base prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione è compresa tra il 120% e il 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250, o, se non sono dovute imposte, in misura fissa, con un minimo di euro 250 e un massimo di euro 1.000.

Tuttavia, se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, l'Agenzia delle Entrate applica una sanzione dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200, o, se non sono dovute imposte, in misura fissa, con un minimo di euro 150 e un massimo di euro 500.

In ogni caso, la dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerarsi omessa, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Sul tema, la Circolare osserva che, in caso di accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella dichiarazione presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, l'Agenzia delle Entrate applica la sanzione base prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione (dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta). In altri termini, la sanzione "dimezzata" (dal 60% al 120%) si applica solo se, in sede di accertamento, gli imponibili risultano uguali a quelli indicati nella predetta dichiarazione.

3. Utilizzo dell'istituto del ravvedimento in un momento successivo al versamento tardivo del tributo.

La Circolare chiarisce che, sebbene il ravvedimento si perfezioni solo quando siano versati il tributo, gli interessi e le sanzioni, tuttavia non è necessario che ciò avvenga in un unico momento. In altri termini, il versamento della sanzione ridotta può essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi, fermo restando che, ai fini della determinazione della riduzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata.

Qualora tra un versamento e l'altro sia notificato un atto di liquidazione o di accertamento (compresa una comunicazione *ex artt. 36-bis e 36-ter* del D.P.R. 600/1973, e *54-bis* del D.P.R. 633/1972), l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni.

4. Tabelle di sintesi.

Tabella 1- Correzione entro 90 giorni della dichiarazione annuale – Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa/sostitutiva	Dichiarazione tardiva
È inviata entro i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione, in sostituzione della dichiarazione originariamente presentata, al fine di ovviare ad errori e omissioni che determinano un maggior debito d'imposta.	È inviata entro i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione (29 dicembre per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).
Il contribuente deve versare la maggior imposta, se dovuta, gli interessi, con decorrenza dalla scadenza del versamento, e le sanzioni.	Il contribuente deve versare la maggior imposta, se dovuta, gli interessi, con decorrenza dalla scadenza del versamento, e le sanzioni.

<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> - sanzione <i>ex art.</i> 8 del D.Lgs. 471/1997(*): euro 250, ridotta ad 1/9 (euro 27,78); - sanzione per omesso versamento, se dovuta, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs 472/1997. <p>(*) <i>salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa di cui all'art.8.</i></p>	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> - sanzione per omesso versamento, se dovuta, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997. 	<ul style="list-style-type: none"> - sanzione <i>ex art.</i> 1, c. 1, del D.Lgs. 472/1997: euro 250, ridotta a 1/10 (euro 25); - sanzione per omesso versamento, se dovuta, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs 472/1997.
--	---	--

Tabella 2- Correzione oltre 90 giorni della dichiarazione annuale – Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione omessa
<p>È inviata oltre i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione, al fine di integrare la dichiarazione originariamente presentata.</p>		
<p>Il contribuente deve versare la maggior imposta, se dovuta, gli interessi, con decorrenza dalla scadenza del versamento, e le sanzioni.</p>		
<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> - sanzione pari al 90% della maggiore imposta dovuta, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997; - se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione, ma irregolarità della stessa, sanzione <i>ex art.</i> 8 del D.Lgs. 471/1997, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997. 	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> - sanzione per omesso versamento, se dovuta, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. 472/1997. 	<p>Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione non è possibile.</p>

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 26 ottobre 2016

Studio Dattilo Commercialisti Associati