|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | _assets/fnc-doc-assets-assets/logo-fnc.png |  | |
| _assets/fnc-doc-assets-assets/icona-documento.png |  |  | |
| Strumenti di lavoro | | Roma, 31 ottobre 2016 |
|  |  | |
|  | **Check list – Il ravvedimento operoso e la dichiarazione integrativa/tardiva** | | |
|  |  | | |

Premessa

L’Agenzia delle Entrate con la Circolare n° 42/E è intervenuta in materia di dichiarazione integrativa/tardiva e ravvedimento di cui all’art.13 del D.Lgs 472/97 fornendo importanti chiarimenti partendo dalle modifiche introdotte dal D.Lgs 158/2015 in materia di ravvedimento operoso. L’art .13 del D.Lgs 472/97 al comma 1 lettera bis[[1]](#footnote-1) prevede una tipologia di ravvedimento intermedia tra quella prevista per il versamento del tributo eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione e quello invece effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Prima di tale intervento novellativo la dichiarazione integrativa presentata nei 90 giorni anche se considerata valida era comunque soggetta all’applicazione della sanzione amministrativa prevista per la tardiva presentazione del modello Unico. Nel documento di prassi è stata affrontata anche la tematica relativa alla dichiarazione tardiva.

L’intervento ha dunque avuto ad oggetto gli errori dichiarativi, ossia errori inerenti al contenuto delle dichiarazioni dei redditi, nonché al momento di invio dello stesso modello dichiarativo, l’invio oltre i termini ordinari.

Con la circolare n°42, l’Agenzia delle Entrate ha fornito precisi chiarimenti in materia di dichiarazioni integrative/ tardive e ravvedimento partendo dalla distinzione a monte tra:

* Le violazioni dichiarative configurabili nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione;
* Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.

Distinzione sopra richiamata che da seguito a differenti previsioni sanzionatorie a carico del contribuente a seconda se le violazioni sono collegati ad errori rilevabili o meno in sede di controllo automatico e formale.

In questo documento di lavoro ci soffermeremo sulle precisazioni fornite dal punto di vista teorico e tramite appositi esempi pratici aiuteremo il lettore a meglio comprendere quelle che sono le indicazioni presenti nella circolare.

|  |  |
| --- | --- |
| **Dichiarazione integrativa/tardive e ravvedimento** | |
| **Normativa di riferimento** | 1. **Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P. art. 2 comma 8 [[2]](#footnote-2) D.P.R. 322/98(dichiarazione integrativa)** 2. **Dichiarazione tardiva - art. 2 comma 7 D.P.R. 322/98[[3]](#footnote-3)** 3. **Ravvedimento operoso – art.13 D.Lgs 472/97[[4]](#footnote-4)** |
| **Errori rilevabili e non in sede di controllo automatico o formale** | |  | | --- | | **Errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale** | | * *l’omessa o errata indicazione di redditi;* * *l’errata determinazione dei redditi;* * *l’indicazione di indebite detrazioni d’imposta o di deduzioni dall’imponibile.* | | ***Errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*** | | * *gli errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e/o delle imposte;* * *l’indicazione in misura superiore a quella spettante di oneri deducibili o detraibili (ad esempio, spese mediche o contributi previdenziali);ritenute d’acconto e/o crediti d’imposta.* | |
| ***Le violazioni dichiarative nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione*** | In caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata entro novanta giorni e quindi con riferimento al periodi di imposta 2015 entro il 29 dicembre 2016, dalla scadenza del termine ordinario**, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, la sanzione configurabile è quella disposta all’art.8, comma 1 del D.Lgs 471/97[[5]](#footnote-5) relativa alle “violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”; non trova quindi più applicazione come già anticipato in precedenza quella prevista dall’art.1 comma 1 dello stesso decreto prevista invece per la tardiva[[6]](#footnote-6). Prestiamo attenzione al fatto che stiamo parlando di errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale di cui rispettivamente agli articoli 36 bis[[7]](#footnote-7) e 36 ter[[8]](#footnote-8) del D.P.R. 600/73,  Le disposizioni relative all.art.8 sopra richiamato come precisato nel documento di prassi in commento *disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un’ipotesi di infedele dichiarazione, violazioni nelle quali può ascriversi quella dell’infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.*  Anche l’infedeltà dichiarativa **corretta nei 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione configura quindi la sanzione prevista dall’art.8 del D.Lgs 47.  Il contribuente sarà tenuto a versare una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro regolarizzando anche l’eventuale versamento (sanzione 30%)[[9]](#footnote-9) e ricorrendo al ravvedimento operoso.  Stessa sanzione è ravvisabile qualora il contribuente sia destinatario di una comunicazione di irregolarità di cui al comma 634 della Legge di stabilità 2015 in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione[[10]](#footnote-10).   |  | | --- | | **Esempio n°1**  Un contribuente nel modello Unico presentato entro il 30 settembre 2016 omette di indicare un reddito da locazione pari a 8.000 euro; l’omissione viene sanata tramite integrativa presentata entro il 20 novembre 2016; l’imposta Irpef non versata ammonta ad euro 2.000.  Saranno quindi da versare:   * 1/9 della sanzione di 250 € prevista dall’articolo 8 del d.Lgs 471/97; * 2.000 euro pari alla maggiore imposta da versare e gli interessi calcolati al tasso legale di riferimento; * 30% dell’imposta da versare (articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 con le riduzioni previste)) ricorrendo al ravvedimento operoso di cui all’art.13 del d.Lgs 471/972.   Supponiamo che la mancata indicazione del reddito da locazione abbia inciso anche sul calcolo del 1° acconto da versare per il periodi di imposta successivo, ossia per il 2016; in questo caso concentrandoci sulla parte relativa al 1° acconto in base alle precisazioni contenute nel documento di prassi:   * se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto non potrà essere irrogata la sanzione per carente versamento del 1° acconto (cfr articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997). * anche quando l’integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto(scadenza 30 novembre) venga versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrativa.   Per cui la sanzione del 30% è collegata solo al minor versamento del saldo 2015. | |
| **Trascorsi i novanta giorni-errori non rilevabili in sede di controllo formale** | Successivamente al decorso dei novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, **integrano la violazione di infedele dichiarazione,** per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il novanta e il centoottanta per cento della maggiore imposta dovuta della differenza del credito utilizzato  Infedele dichiarazione  Omessa indicazione di un reddito  Trascorsi i 90 gg  La normativa contenuta nell’art. 1, comma 2 del D.L. 471/97 appunto prevede che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.  Riprendendo l’esempio precedente quindi con la presentazione della dichiarativa dopo i 90gg non trova più applicazione la sanzione si 1/9 della sanzione di 250 € prevista dall’articolo 8 del d.Lgs 471/97 ma bisognerà provvedere al versamento:   * della maggiore imposta evasa maggiorata degli interessi; * sanzione del 90% dell’imposta non versata alla scadenza(nell’art. 1 , comma 2 del D.L. 471/97) ricorrendo al ravvedimento. |
| ***Dichiarazione integrativa ed errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*** | Per le dichiarazioni integrative, riferibili ad errori rilevabili in sede di controllo automatico la circolare in commento ha chiarito che la sanzione applicabile è solo quella del 30% prevista per l’omesso versamento di cui all’articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997; rimane comunque in essere la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso di cui all’art.13 del D.Lgs 472/97.  **Non trovi più applicazione, come invece avveniva in precedenza la sanzione di euro 258, oggi euro 250) relativa all’omessa dichiarazione.**  Stessa indicazione è percorribile per l’integrativa presentata oltre 90 giorni in riferimento agli errori rilevabili in sede di controllo formale e automatico   |  | | --- | | ***Esempio n°2***  Un contribuente in seguito alla presentazione della dichiarazione Unico 2016 , si accorge di aver inserito maggiori oneri detraibili legati ad interventi di ristrutturazione; l’errore è dovuto al fatto che il numero di rate considerate ai fini della ripartizione della detrazione è stato definito non tenendo conto dell’obbligo di dilazionare il beneficio fiscale in 10 rate; da qui è scaturita l’indicazione di una maggiore detrazione, in riferimento al periodo d’imposta 2015, per un importo pari a 300 euro, supponiamo che il contribuente presenti l’integrativa il 20 novembre del 2016. Si noti che facciamo riferimento ad errori rilevabili in sede di controllo automatico o formale.  Supponendo che il versamento di quanto dovuto, ossia l’importo di 300 euro maggiorato di interessi e sanzioni, avvenga in data 18 Novembre 2016, il contribuente sarà tenuto a versare tramite modello F24 e ricorrendo al ravvedimento operoso:***Il termine da cui deve decorrere il ravvedimento è quello del 16 giugno, ossia il termine previsto per il versamento dell’IRPEF da Modello Unico*** | |
| **Tabella integrativa: come ravvedersi** | |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Dichiarazione integrativa entro 90gg** | | | | **Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali** | | **Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali** | | Versamenti da effettuare   * Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento * Sanzione euro 250 (art. 8, comma 1\*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 + ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell ’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento . | Versamenti da effettuare   * Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento * sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. | | **Dichiarazione integrativa oltre i 90gg** | | | | **Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali** | | **Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali** | | Versamenti da effettuare   * Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento; * sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.lgs. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento * Oppure Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall’articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. | | Versamenti da effettuare   * Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento; * sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. | |
| **Dichiarazione tardiva/omessa** | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | Il 30 settembre 2016 era il termine ultimo di presentazione del Modello Unico/2016, riferito al periodo d’imposta 2015.  Nella Circolare n. 42/E del 12 ottobre scorso (di cui in premessa), l’Amministrazione finanziaria, ha fornito una serie di importanti chiarimenti in merito alla corretta sanzione da applicare in caso di c.d. “dichiarazione tardiva”.  In primo luogo, l’Agenzia delle Entrate definisce in modo chiaro il momento in cui si configura “l’omissione dichiarativa”, rispetto, invece, alla tardività della dichiarazione.  Così, è definita “tardiva” (e, quindi, valida), la dichiarazione non presentata entro il termine ordinario (ossia entro il 30/09) ma trasmessa entro i 90 giorni successivi (ossia, entro il 29/12 dello stesso anno)[[11]](#footnote-11). E’ invece, definita “omessa”, la dichiarazione non presentata entro il termine ordinario e nemmeno trasmessa entro i 90 giorni successivi.  Il sistema sanzionatorio prevede quanto segue (alla luce delle novità introdotte dal D. Lgs. 158/2015[[12]](#footnote-12)).  **Art. 1, comma 1, D.lgs. n. 471 del 1997** – “*Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente 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 abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili”*.  Pertanto, volendo sintetizzare, nella tabella che segue:   |  |  | | --- | --- | | **Sistema sanzionatorio “Omessa dichiarazione dei redditi”** | | | ***Ipotesi*** | ***Sanzione*** | | *Dichiarazione redditi omessa (con imposte dovute)* | Dal 120 al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250 euro | | *Dichiarazione redditi omessa (senza imposta dovuta)* | Da 250 euro a 1.000 euro (raddoppiabile per i soggetti obbligati alla tenuta della scritture contabili) |   Il primo chiarimento fornito nella Circolare in commento, riguarda proprio il contenuto del richiamato articolo 1, comma 1, D. Lgs. 471/1997. In particolare, premesso che, in caso di dichiarazione “tardiva” per sanare la “tardività”, si applica la sanzione prevista per l’omessa dichiarazione ridotta di 1/10 a titolo di ravvedimento[[13]](#footnote-13), è precisato che, ai fini dell’individuazione dell’importo sanzionatorio su cui applicare la predetta riduzione ad 1/10, non può trovare applicazione quanto disposto dal secondo periodo dell’art. 1, comma 1, D. Lgs. 471/1997, dove è affermato che “*Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente 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 abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500*”.  Secondo l’Amministrazione finanziaria, in tal caso, non si è ancora configurata l’omissione dichiarativa[[14]](#footnote-14), per cui, in caso di “tardività”, la sanzione applicabile deve essere quella (minima) prevista dal primo e secondo periodo dello stesso comma 1, ridotta ad 1/10.  Ne consegue che, in caso di dichiarazione non presentata entro il 30/09 ma trasmessa oltre il 29/12 ma entro il 30/09 dell’anno successivo, fermo restando che il contribuente nulla più potrà fare per regolarizzare l’omissione dichiarativa, la sanzione irrogabile dall’Agenzia delle Entrate è quella che va dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200 oppure da euro 150 a euro 500 se non sono dovute imposte.  Altra importante precisazione contenuta nella Circolare in esame, riguarda la non applicabilità, nel caso della dichiarazione tardiva, di quanto disposto dal novellato comma 4 – bis art. 7 D.Lgs. n. 472/1997, che dispone la riduzione delle sanzioni alla metà in caso di una dichiarazione non trasmessa nei termini ma presentata entro i successivi 30 giorni[[15]](#footnote-15).  Conclude, pertanto l’Amministrazione che, in caso di dichiarazione tardiva, l’unica sanzione applicabile è quella di 250 euro prevista per “l’omessa dichiarazione” (dettata dal primo e secondo periodo del comma 1, art. 1 D. Lgs. 471/1997) ridotta ad 1/10 e quindi 25 euro[[16]](#footnote-16).  Di seguito una tabella riepilogativo di quanto esposto fin qui.   |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Tabella riepilogativa dichiarazione “tardiva”** | | | | ***Ipotesi*** | ***Sanzione*** | ***Cosa fare*** | | Dichiarazione non inviata entro il 30/09 ma entro il 29/12 dello stesso anno | Sanzione applicabile pari  a 250 euro | Versare 1/10 di 250 euro (ossia 25 euro)  +  Versare l’eventuale debito d’imposta non versato alle scadenze ordinarie (con applicazione del ravvedimento nelle sue diverse forme) | | Dichiarazione non inviata entro il 30/09 ma, inviata ad esempio il 28/10 dello stesso anno (quindi entro 30 giorni).  Non troverà, comunque, applicazione la riduzione delle sanzioni alla metà (comma 4-bis di cui all’articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997) | Sanzione applicabile pari a 250 euro (e non 125 euro poiché come chiarito nella Circolare 42/E non può trovare applicazione quanto disposto dal comma 4-bis di cui all’articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997) | Versare 1/10 di 250 euro (ossia 25 euro)  +  Versare l’eventuale debito d’imposta non versato alle scadenze ordinarie (con applicazione del ravvedimento nelle sue diverse forme) | | Dichiarazione presentata oltre il 29/12 ma entro il 30/09 dell’anno successivo (e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza) | Si configura “omessa dichiarazione”  Sanzione irrogabile dall’Agenzia delle Entrate per l’omissione: dal 60 al 120 % con un minimo di 200 euro se sono dovute imposte o da 150 euro a 500 euro se NON sono dovute imposte | Nessun ravvedimento possibile per l’omissione della dichiarazione (è però possibile ravvedere l’eventuale debito d’imposta non versato alle scadenze ordinarie) | | Dichiarazione non presentata entro il 29/12 e si lascia trascorrere anche il 30/09 dell’anno successivo | Si configura “omessa dichiarazione”  Sanzione irrogabile dall’Agenzia delle Entrate per l’omissione: dal 120 al 240 % con un minimo di 250 euro se sono dovute imposte o da 250 euro a 1.000 euro se NON sono dovute imposte | Nessun ravvedimento possibile per l’omissione della dichiarazione (è però possibile ravvedere l’eventuale debito d’imposta non versato alle scadenze ordinarie) | | |
|  |  |
|  |  |
| **Check- list** | |  | | --- | | **Check-list Dichiarazione integrativa** | | **Modello Unico ordinario presentato il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**  **Dichiarazione integrativa del \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**  **Entro i 90 gg dal termine ordinario**  **Oltre i 90 giorni** | | **Tipologia di errore da sistemare/integrare** | | **Errori rilevabili in sede di controllo automatico o formale**   * **omessa o errata indicazione di redditi;** * **errata determinazione dei redditi;**   **indicazione di indebite detrazioni d’imposta o di deduzioni dall’imponibile.**  **Errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**   * **gli errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e/o delle imposte;** * **l’indicazione in misura superiore a quella spettante di oneri deducibili o detraibili** * **l’indicazione in misura superiore a quella spettante ritenute d’acconto e/o crediti d’imposta.** | | **Maggiore imposta da versare €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**  **Interessi €\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**  **Sanzione applicabile**  art.8, comma 1 del D.Lgs 471/97  art. 1, comma 2 del D.L. 471/97  articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997    **Riduzione da ravvedimento della sanzione\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**  **Totale a debito \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** | |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | | **Check-list dichiarazione tardiva/omessa** | | | | **Modello Unico/2016 presentato nei termini (ossia entro il 30/09/2016)** | SI  NO | | | **In caso di risposta negativa al precedente punto** | Presentato oltre il 30/09/2016 ma entro il 29/12/2016 (Tardivo)  Presentato oltre il 29/12/2016 ma entro il 30/09/2017 (Omesso)  Presentato oltre il 29/12/2016 ed oltre il 30/09/2017 (Omesso) |  | | **Sanzione dovuta per la tardività** | Numero dichiarazioni di cui si compone il modello tardivo |  | | **Debito d’imposta versato alle scadenze ordinarie** | SI  NO | | |

1. *la sanzione è ridotta ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.* [↑](#footnote-ref-1)
2. *Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni compresi quelli che abbiano determinato l’indicazione di un maggiore o minore reddito o comunque di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare secondo le disposizioni di cui all’art.3 utilizzando i modelli conformi a quelli approvati per il periodi di imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall’art.43 del Decreto del Presidente della Repubblica 23 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni. L’articolo 43 del D.P.R 600/73 prevede che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;* stesso termine viene esteso dunque alla presentazione di dichiarazioni integrative a favore/sfavore. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta* [↑](#footnote-ref-3)
4. ***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****:*

   ***a)*** *ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;*

   *a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;*

   ***b****) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;*

   ***b-bis)*** *ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;*

   ***b-ter)*** *ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;*

   ***b-quater)*** *ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;*

   c) *ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.*

   *1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.*

   *1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;*

   *1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.*

   *2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.*

   *3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.*

   *4. (Comma abrogato)*

   *5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.* [↑](#footnote-ref-4)
5. *Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5(infedeltà dichiarativa), se la dichiarazione dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive o dell'imposta sul valore aggiunto non è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ovvero in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonch è per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. La medesima sanzione si applica alle violazioni relative al contenuto della dichiarazione prevista dall'articolo 74-quinquies, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Si applica la sanzione in misura massima nelle ipotesi di omessa presentazione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento sia dovuto ed il contribuente non abbia provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.*

   2. *La sanzione prevista dal comma 1 si applica nei casi di mancanza o incompletezza degli atti e dei documenti dei quali è prescritta la conservazione ovvero l'esibizione all'ufficio.* [↑](#footnote-ref-5)
6. *Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente 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 abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.* [↑](#footnote-ref-6)
7. *Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.*

   *2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:*

   *a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;*

   *b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;*

   *c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;*

   *d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;*

   *e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazione;*

   *f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.* [↑](#footnote-ref-7)
8. *Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici.*

   *2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:*

   *a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;*

   *b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;*

   *c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);*

   *d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;*

   *e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;*

   *f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta (…)* [↑](#footnote-ref-8)
9. *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché' non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.* [↑](#footnote-ref-9)
10. *Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché' ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti (adempimento spontaneo).* [↑](#footnote-ref-10)
11. L’articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/98, dispone che “sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo”. [↑](#footnote-ref-11)
12. Che ha modificato l’art. 1 D. Lgs. n. 471/1997. [↑](#footnote-ref-12)
13. Ai sensi del comma 1 lett. c) art. 13 D.Lgs. 472/1997. [↑](#footnote-ref-13)
14. La quale, come detto, si configura solo qualora la dichiarazione non presentata entro il 30/09, è trasmessa solo dopo il 29/12 dello stesso anno. [↑](#footnote-ref-14)
15. Il comma 4-bis di cui all’articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997 espressamente dispone che “salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”.

    Secondo l’Agenzia delle Entrate, il predetto dettato normativo, non può trovare applicazione in caso di dichiarazione tardiva “*poiché detta disposizione costituisce una norma generale di chiusura del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore e, pertanto, non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d’imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato”* [↑](#footnote-ref-15)
16. Il versamento dei 25 euro serve a sanare la “tardività” della dichiarazione. La circolare si esprime in termini di dichiarazione e non in termini di Modello Unico. Pertanto, ciò deve portarci a ritenere che i 25 euro vadano riferiti a ciascuna dichiarazione tardiva di cui si compone il Modello (ad esempio se è tardiva la sola dichiarazione dei redditi, la sanzione sarà di 25 euro. Se, invece, il Modello Unico “tardivo” si compone sia dichiarazione redditi sia di dichiarazione IVA, la sanzione da versare sarà di 50 euro). Il codice tributo da utilizzare è “8911” e nel campo anno di riferimento occorre indicare quello in cui la violazione è stata commessa (ossia 2016).

    Ovviamente, qualora dalla dichiarazione “tardiva” dovesse scaturire anche un debito d’imposta (non versato a suo tempo, ossia alle scadenze ordinarie del 16 giugno, 18 luglio, ecc.) oltre a versare la sanzione per la tardività (25 euro) occorre versare anche il tributo (con possibilità di applicazione del ravvedimento di cui al comma 1 art. 13 D. Lgs. 471/1997 nelle sue diverse forme). [↑](#footnote-ref-16)