

## Dichiarazioni tardive e omesse

di [Nomos](#)

Publicato il 26 Febbraio 2020

Presentiamo un estratto dalla prima Linea guida in tema di ambito di applicazione delle dichiarazioni integrative, tardive e rettificative, pubblicato dal Centro di Ricerca in Diritto Tributario **NOMOS**...

### Dichiarazioni tardive e omesse: aspetti sostanziali

Nonostante la mancata presentazione della dichiarazione nei termini previsti dalla legge, esiste un intervallo temporale, pari a 90 giorni, entro il quale l'invio della medesima comporta in ogni caso la validità del modello presentato. Lo prevede l'art. 2, comma 7, del DPR 322/1998, considerando, in tale occorrenza, la dichiarazione (validamente presentata) come **tardiva**.

Superato tale termine, le dichiarazioni "si considerano omesse", pur avendo comunque una rilevanza sostanziale, le stesse, infatti, costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati.

La piena validità della dichiarazione *tardiva* non viene messa in discussione dal fatto che siano applicabili le sanzioni previste per il ritardo (ordinariamente ravvedibili, come si vedrà).

Va infatti tenuto a mente il netto discrimine fra:

- **efficacia** del modello dichiarativo presentato, che si concretizza nello stesso momento della sua presentazione (salvo che si rientri nell'*omissione* dichiarativa);
- **sanzionabilità** della condotta – in questo caso *tardiva*<sup>[1]</sup> – che nulla ha a che vedere con la validità della dichiarazione presentata.

### La particolare casistica della dichiarazione nulla o non sottoscritta

L'[articolo 1 del DPR 322/1998](#) stabilisce che le dichiarazioni fiscali devono essere:

- redatte su modelli conformi a quelli approvati in via ufficiale<sup>[2]</sup> (comma 1);
- sottoscritte dal contribuente<sup>[3]</sup> (comma 3);

pena la loro *nullità*.

Le dichiarazioni devono inoltre essere trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Entrate (comma 5). Con tale previsione si ha il "superamento" dell'obbligo di sottoscrizione, che non si riferisce alla dichiarazione inviata bensì alla versione cartacea rilasciata dall'intermediario al cliente<sup>[1]</sup>

## Dichiarazioni tardive e omesse: aspetti sanzionatori

In generale, per l'*omessa dichiarazione* è prevista<sup>[5]</sup> una sanzione amministrativa:

- **compresa fra il 120% e il 240%** delle imposte<sup>[6]</sup>, qualora dovute, oppure
- **fissa da 250 a 1.000 euro**, in caso non siano dovute imposte.

Si rileva che l'art. 1 del D.Lgs 471/1997 al terzo periodo prescrive che la presentazione della dichiarazione intervenuta entro il termine previsto per quella relativa al periodo d'imposta successivo comporta un sostanziale dimezzamento delle sanzioni applicabili (60%-120% dell'imposta dovuta<sup>[7]</sup> o sanzione fissa, nel caso in cui non siano dovute imposte – da 150 a 500 euro per le imposte sui redditi e da 150 a 1.000 euro per l'Iva), a meno che non sia iniziata alcuna attività accertativa da parte dell'Amministrazione di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Occorre poi rappresentare un particolare aspetto con riferimento alle sanzioni per omessa dichiarazione, relativo alla (non) possibile regolarizzazione spontanea da parte del contribuente.

## Omessa dichiarazione

Per prima cosa va rimarcato che con il termine "*omessa dichiarazione*" si intende la dichiarazione che non è stata presentata entro i 90 giorni successivi all'ordinario termine per la trasmissione: rientrando in

tale intervallo di tempo si è infatti detto come si versi nella diversa fattispecie di “dichiarazione *tardiva*”, considerabile comunque come validamente presentata e per la quale le relative sanzioni irrogabili verranno commentate in quel che segue.

Pertanto, qualora la dichiarazione tributaria non venga presentata nei 90 giorni dal termine previsto dalla legge, le relative sanzioni applicabili<sup>[8]</sup> non possono essere regolarizzate dal contribuente tramite [ravvedimento operoso](#), potendo essere solamente irrogate dall'ufficio.

### **Dichiarazione tardiva**

Sempre con riferimento alla regolarizzazione spontanea della dichiarazione da parte del contribuente, si pone uno specifico tema con riguardo alle dichiarazioni *tardive*.

Se si considera il disposto dell'art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs 472/1997 si nota difatti che, per tale fattispecie, è applicabile la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo edittale relativo all'*omissione dichiarativa*.

Tale norma – che disciplina il ravvedimento – recita infatti che la sanzione è ridotta “*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 ad 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*”.

Quanto riportato dimostra però una certa asistematicità, nella misura in cui la condotta di *tardività* nella presentazione della dichiarazione risulti autonomamente regolarizzabile, tramite ravvedimento, con l'applicazione di una sanzione riferibile alla diversa fattispecie di *omissione* dichiarativa.

E ciò, si badi, nonostante la mancanza di qualsivoglia sanzione normativamente prevista per la fattispecie di dichiarazione presentata tardivamente.

Ciò ha portato la prassi amministrativa<sup>[9]</sup> a statuire come applicabile una diversa sanzione, non casualmente fissa (euro 250), alla quale applicare la riduzione di cui alla citata lett. c) dell'art. 13 del D.Lgs 472/1997 in caso di ravvedimento operoso.

### **Applicazione dell'istituto del ravvedimento**

Inoltre, qualora siano dovute imposte non correttamente versate alla naturale scadenza, il contribuente potrà regolarizzare l'omissione avvalendosi del ravvedimento, applicando le riduzioni previste alla sanzione del 30% (art. 13 del D.Lgs 471/1997).

L'esigenza di giungere a simile soluzione trova giustificazione nel fatto che –considerando l'assenza di una sanzione edittale prevista dalla legge per la dichiarazione *tardiva* – l'applicazione della pena prevista per la (più grave) *omissione dichiarativa*, avrebbe comportato una situazione sanzionatoria sproporzionata rispetto alla condotta di “mera” tardività nella presentazione della dichiarazione da parte del contribuente.

Pertanto, nonostante il “*cortocircuito normativo*” descritto poc'anzi, il dettato dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che la sanzione per omessa dichiarazione risulta applicabile solamente a partire dal 91° giorno seguente il termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

Ad ogni modo, si noti che, nonostante si tratti di un sillogismo ministeriale di dubbia logica di fondo, il trattamento sanzionatorio risulti in ultima analisi favorevole per il contribuente.

Per questo motivo egli potrà comunque fare riferimento a detto chiarimento di prassi senza incorrere nel rischio che siano applicabili diverse sanzioni, in ossequio a quanto previsto dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>[10]</sup> e dalla norma di cui all'art. 6, comma 3, del D.Lgs 472/1997[11], in base al principio di “*tutela dell'affidamento*”.

Estratto dalla Linea guida n. 1, **L'ambito di applicazione delle dichiarazioni integrative, tardive e rettificative**, pubblicata sulla pagina del Centro di Ricerca in Diritto tributario **NOMOS** ...[CLICCA QUI](#) per scaricarla, gratuitamente

*NdR: Potrebbe interessarti anche...*

[Presentazione tardiva dei Modelli Redditi e IRAP 2020: scadenza al 10 marzo 2021](#)

[La dichiarazione tardiva, integrativa e omessa del contribuente e dell'intermediario](#)

[Ravvedimento di dichiarazione errata – Risposta al volo](#)

[Tardiva trasmissione delle dichiarazioni dei redditi, ravvedimento](#)

\*\*\*

## NOTE

[1] Valendo poi quanto detto anche per le integrative (a sfavore).

[2] Con provvedimento amministrativo da pubblicare in *Gazzetta Ufficiale* entro il 31 gennaio. Si vedrà in seguito come, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'errore nell'utilizzo del corretto modello dichiarativo – pubblicato annualmente – non conduca forzatamente alla nullità dello stesso.

[3] O da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale.

[4] Da notarsi come non si tratti di un requisito imprescindibile, invece, per la copia trattenuta dall'intermediario (cfr. risoluzioni Agenzia Entrate 18/10/2007 n. 298 e 08/08/2008 n. 354).

[5] Il D.Lgs 471/1997 riporta i seguenti articoli, riferibili alle diverse imposte:

- 1, comma 1, per le *imposte sui redditi* e l'*Irap*;
- 2, comma 1, per i *sostituti d'imposta*;
- 5, comma 1, per l'*Iva*.

[6] Con un minimo di euro 250.

[7] Con un minimo di euro 200.

[8] Comprese fra il 120% ed il 240% delle imposte dovute o in misura fissa in caso non siano dovute imposte.

[9] Si veda in particolare quanto previsto dalla Circolare 42/E del 12/10/2016 (§ 2.2.3), che fu anticipata da un Comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 18/12/2015 nonché, prima ancora, dalla Circolare 23/E del 25/01/1999.

[10] Che stabilisce come “Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”.

[11] Secondo la quale “Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi”.

A cura del Comitato Scientifico di NOMOS

Mercoledì 26 febbraio 2020



## Centro di Ricerca in Diritto Tributario

Con il progetto di questo Centro di ricerca tributaria si vuole rimettere la legge al centro dell'attività interpretativa degli operatori del diritto tributario.

Questo nell'ottica di fornire – proprio attraverso l'interpretazione delle norme e dei principi – un valido supporto per la soluzione delle varie problematiche a tutti gli “attori” delle vicende tributarie.

L'attività di formazione rivolta ai professionisti e alle aziende, nonché la crescita della cultura tributaria, anche attraverso il rilascio di specifici pareri e di “Linee Guida”, rappresentano ulteriori obiettivi primari del Centro di ricerca NOMOS.

[SCOPRI DI PIU' >>>](#)