

Dichiarazione dei redditi presentata entro 90 giorni: quale sanzione pagare?

di [Filippo Mangiapane](#)

Publicato il 11 Ottobre 2016

a quali sanzioni si va incontro presentando tardivamente il modello e come impostare un eventuale ravvedimento. Facciamo un po' di chiarezza dopo i dubbi dei nostri lettori...

Superata la scadenza ordinaria per la presentazione del modello Unico (e della dichiarazione Irap) ci si domanda come si possa utilmente intervenire per minimizzare le conseguenze di un eventuale inadempimento. Ossia, a quali sanzioni si va incontro, presentando tardivamente il modello e come impostare un eventuale ravvedimento. Dopo le modifiche apportate all'art 1 del D. Lgs. 471/97, entrate in vigore dall'1 gennaio 2016, lo scenario sanzionatorio è decisamente mutato e ci troviamo adesso ad affrontare i primi casi pratici, nella vigenza della nuova normativa. La fattispecie che ci interessa è quella della presentazione del modello entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria (il nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta), data coincidente per i contribuenti che non derogano all'anno solare, con la data del 29 dicembre. Entro tale termine, infatti, per previsione dell'art 2, comma 7, del D.P.R. 322/98:



“7. 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”.

Secondo la norma, pertanto, la dichiarazione presentata entro 90 giorni è valida a tutti gli effetti, ancorché **tardiva**, e comporta solo l'irrogazione delle corrispondenti sanzioni amministrative. Dal 91'

giorno la dichiarazione diviene **omessa**. Quali, quindi, le sanzioni applicabili? La disciplina sanzionatoria di riferimento è contenuta nel testo vigente dell'art 1 del D. Lgs. 471/97 che, dopo le modifiche in vigore dal 2016, recita:

"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".

La norma contiene adesso una attenuazione delle sanzioni nel caso in cui la dichiarazione, non presentata nei termini, venga comunque presentata entro la scadenza della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo (la sanzione edittale minima si riduce dal 120% al 60% e la massima dal 240% al 120%, con un minimo applicabile che da 250 euro scende a 150 euro, in assenza di imposte dovute). Il quadro sanzionatorio è pertanto chiaramente delineato nell'art. 1 del D. Lgs. 471/97. Ma il nostro sistema tributario prevede altresì l'istituto del **ravvedimento operoso**, ossia la possibilità, offerta dall'art 13 del D. Lgs. 472/97, di beneficiare della riduzione delle sanzioni, alle condizioni ivi previste, qualora l'adempimento irregolare sia posto spontaneamente in essere direttamente dal contribuente. In relazione alla presentazione della dichiarazione, la fattispecie è espressamente prevista dal comma 1, lettera c, del D.Lgs. 472/97, che prevede:"

1. 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:... 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.”

Dalla lettura della norma emerge con chiarezza che **il ravvedimento è possibile esclusivamente entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione** e che il beneficio si sostanzia nella **riduzione a un decimo della sanzione applicabile**. Che la possibilità di ravvedersi sia limitata ai soli 90 giorni è un'evidente precisazione, assolutamente coerente con l'impostazione dell'istituto del ravvedimento, il quale prevede che per beneficiare delle riduzioni delle sanzioni, l'adempimento debba essere eseguito, contestualmente al versamento della sanzione ridotta e se dovuti, degli interessi e delle imposte. Va da sé che operando la causa di nullità assoluta delle dichiarazioni presentare oltre i 90 gg secondo la previsione dell'art 2, comma 7, del DPR 322/98, decorso tale termine l'esecuzione dell'adempimento (anche ai fini del ravvedimento) risulterebbe impossibile. Posto che, pertanto, **è possibile ravvedersi esclusivamente entro i novanta giorni**, resta da chiarire quale sia la sanzione su cui calcolare il decimo da versare per perfezionare il ravvedimento operoso. Ossia se la sanzione di riferimento sia costituita dalla sanzione base di 250 euro, oppure quella di 150 euro, pur contenuta nell'art 1 del D. Lgs. 471/97. La questione, che ha aperto un dibattito in dottrina, ove autorevoli commentatori sostengono che si possa effettuare il ravvedimento con il solo versamento di 15 euro (1/10 di 150) deve essere risolta, a giudizio dello scrivente, secondo i canoni interpretativi che reggono l'istituto stesso del ravvedimento operoso: risalendo, cioè alla sanzione che l'Agenzia delle Entrate applicherebbe in assenza dell'adempimento spontaneo, individuando il minimo editale previsto per la fattispecie in esame ed applicando la riduzione secondo la griglia di casi dell'art. 13, D.Lgs. 472. Tale analisi passa necessariamente per la comprensione della portata dell'art 1 del D.Lgs., così come modificato dal D. Lgs. 24/09/15, n. 158 (ut supra riportato). Era sembrato, infatti, ad una prima lettura che la presentazione della dichiarazione entro il termine previsto per la dichiarazione successiva, rendesse applicabile (in assenza di imposte dovute) la sanzione minima di 150 euro e che su tale importo potesse calcolarsi il ravvedimento. Tale interpretazione non pare, tuttavia, condivisibile. La previsione di attenuazione delle sanzioni qualora la dichiarazione sia presentata entro i termini per la dichiarazione successiva costituisce una sorta di “premio” destinato ai comportamenti comunque collaborativi di soggetti che hanno, in ogni caso, omesso definitivamente la dichiarazione. Come è chiaramente illustrato nella relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo (poi divenuto D.Lgs. 158/2016), l'ipotesi di riduzione delle sanzioni base opera solo se la presentazione avviene **dopo** 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione², ossia per quei casi di conclamata omissione dell'adempimento per cui sono decorsi anche i termini per il ravvedimento operoso. Conseguentemente, **per ritardi di presentazione contenuti nei 90 giorni** che consentono il ricorso all'istituto di ravvedimento operoso la sanzione di riferimento deve essere individuata nell'importo minimo di 250 euro ed **il ravvedimento può essere perfezionato con il versamento di euro 25,00**

11 ottobre 2016 Filippo Mangiapane

NOTE

1 Per i soggetti con esercizio non solare (es. esercizio a cavallo, trasformazioni, liquidazioni, apertura e chiusura di fallimenti) il termine è mobile calcolando i 90 giorni dall'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo cui la dichiarazione si riferisce.

2 Estratto da pag. 11 della Relazione Illustrativa allo schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio: *“Il nuovo comma 1 dell'articolo 1 contiene una peculiare disciplina per la violazione di omessa presentazione della dichiarazione, poiché la sanzione viene proporzionata all'eventuale ritardo nell'adempimento. In particolare, se la dichiarazione omessa è presentata dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, la sanzione base (dal 120 al 240 per cento con un minimo di euro 250) è ridotta della metà. Ciò purché non abbia avuto inizio nessuna attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Pertanto, nella fattispecie considerata, si applica la sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute, con un minimo di euro 200; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione in misura fissa, da un minimo di euro 150 ad un massimo di euro 500. Se la dichiarazione è presentata oltre il suddetto termine, trova applicazione la sanzione in misura piena; tale sanzione è dovuta in misura fissa, da euro 250 a euro 1000, se non sono dovute imposte. Tale riduzione sanzionatoria è volta a distinguere, in un'ottica di maggiore proporzionalità, la condotta di chi omette tout court la dichiarazione da quella di chi presenta tardivamente oltre i novanta giorni, prima che sia intervenuta un'attività di controllo relativa all'annualità da parte dell'Amministrazione.”*