

Omessa dichiarazione e recupero ai tempi supplementari

di [Giovanna Greco](#)

Publicato il 31 Ottobre 2016

proponiamo un piccolo ripasso della normativa e della prassi per regolarizzare l'eventuale omesso invio nei termini della dichiarazione dei redditi; ricordiamo che per Unico 2016 il termine ultimo di invio scadeva il 30 settembre scorso

Il contribuente che entro il 30 settembre scorso non abbia provveduto alla trasmissione telematica della dichiarazione ha la possibilità di regolarizzare l'omissione. Infatti, anche dopo la scadenza del termine ordinario per la trasmissione delle dichiarazioni fiscali, il contribuente può inviare il modello UNICO entro 90 giorni (dichiarazione tardiva) ovvero anche oltre tale termine, corrispondendo le sanzioni dovute e - se del caso - anche le imposte non versate.

L'omessa presentazione della dichiarazione si realizza nei seguenti casi:

- mancata presentazione della dichiarazione;

- presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni rispetto al termine fissato per l'invio.

E', dunque, il termine dei 90 giorni quello oltre il quale scatta la violazione amministrativa di **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Inoltre, la fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione si realizza, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione, anche nelle ipotesi in cui la presentazione della dichiarazione è espressamente considerata omessa o nulla, e precisamente:

- **dichiarazione dei redditi presentata con ritardo superiore a 90 giorni:** in tal caso la dichiarazione è considerata omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta in base

agli imponibili in essa indicati;

- **dichiarazione dei redditi redatta su stampati non conformi ai modelli ministeriali:** in tal caso la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati;
- **dichiarazione dei redditi non sottoscritta:** in tal caso la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati. La nullità può essere sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio territorialmente competente.

In base agli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, l'omessa presentazione della dichiarazione può essere regolarizzata nei 90 giorni successivi con la sanzione ridotta di 1/10 del minimo, da applicarsi a 250 euro, quindi pari a 25 euro, mentre la correzione negli stessi 90 giorni di una dichiarazione regolarmente presentata determina il costo in termini sanzionatori di circa 28 euro. La stranezza è che: *"regolarizzare una dichiarazione omessa sia meno onerosa rispetto alla regolarizzazione delle violazioni relative ad una dichiarazione tempestivamente presentata"*.

L'Agenzia delle Entrate, con la **Circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016**, fornisce chiarimenti in merito.

In passato, in diversi documenti di prassi (ad esempio circolare n. 11/E/2010), era stato affermato il principio dell'assimilazione di una dichiarazione integrativa inviata nei novanta giorni ad una dichiarazione tardiva, presentata sempre nei novanta giorni. Cerchiamo di fare un po' di chiarezza.

Occorre partire dal fatto che l'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998, dispone che si considerano valide le dichiarazioni presentate nei novanta giorni successivi alla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Dopo tale termine, le dichiarazioni si intendono omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili indicati.

Successivamente, la **circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999** dell'Agenzia delle Entrate è risultato il punto di riferimento, perlomeno quanto alla prassi, per l'ipotesi di dichiarazione tardiva, presentata (per la prima volta) nei novanta giorni successivi al termine ordinario di scadenza. Il documento specificò che la

presentazione di una dichiarazione tardiva (allora veniva considerata tale quella presentata nei trenta giorni successivi al termine ordinario di scadenza) comportava, in ipotesi di ravvedimento operoso, l'applicazione della sanzione ridotta pari ad un ottavo del minimo di quella edittale per la violazione dell'omessa dichiarazione, che al tempo risultava essere pari a 500 mila lire (258 euro). La riduzione ad un ottavo del minimo della sanzione era quella in quel momento in vigore nel caso di utilizzo del ravvedimento operoso nei trenta giorni (ora novanta giorni) successivi all'omissione dichiarativa.

Anche circolare n. 23/E evidenziò che, se dalla dichiarazione presentata nei trenta giorni successivi (ora novanta giorni successivi), emergeva un'imposta dovuta, il contribuente avrebbe potuto effettuare il ravvedimento operoso previsto per l'omesso versamento del tributo.

In pratica, il principio che veniva affermato era ed tuttora il seguente: se la dichiarazione viene presentata **per la prima volta entro novanta giorni** (in passato erano trenta giorni) dal termine di scadenza, la dichiarazione è da considerarsi valida, per cui se dalla stessa emergono delle imposte dovute, che non sono state versate nei termini, la sanzione risulta pari al 30 per cento dell'importo non versato, ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997. La violazione relativa all'eventuale omesso versamento del tributo, che deriva da una dichiarazione, a questo punto valida, può essere regolarizzata con il ravvedimento operoso con le specifiche riduzioni previste. Sempre con il ravvedimento operoso è possibile "sanare" l'omissione dichiarativa, provvedendo al pagamento delle penalità ridotte da applicarsi alla sanzione minima (allora 500 mila lire) prevista per la dichiarazione omessa.

Tale principio è stato ulteriormente avvalorato dalla **circolare n. 11/E/2010**. Lo stesso documento di prassi ha specificato, inoltre, che il medesimo trattamento sanzionatorio deve trovare applicazione in presenza di una dichiarazione integrativa di una dichiarazione regolarmente presentata. Questo se l'integrativa viene inviata nei novanta giorni successivi al termine ordinario di presentazione della dichiarazione.

In sostanza, non sembra corretto che una dichiarazione tardiva presentata nei novanta giorni comporti il pagamento di sanzioni minori rispetto a chi ha regolarmente presentato la dichiarazione e poi si ravvede, integrandola, nei novanta giorni successivi. Infatti, secondo il principio esposto nella circolare 11/E/2010, se la dichiarazione integrativa viene presentata negli stessi termini previsti per la presentazione di una dichiarazione tardiva, cioè entro i novanta giorni successivi, il contribuente deve potere corrispondere, in ipotesi di ravvedimento, le medesime sanzioni ridotte previste per la dichiarazione presentata

tardivamente.

31 ottobre 2016

Giovanna Greco