

# Il ravvedimento operoso della dichiarazione nel termine di 90 giorni, entro il 29 dicembre

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 5 Novembre 2016

la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate ha riscritto la prassi del fisco per quanto riguarda il ravvedimento operoso del modello Unico: il termine di 90 giorni, la dichiarazione correttiva, la dichiarazione integrativa, il calcolo e la riduzione delle sanzioni....

Il ravvedimento operoso è un istituto concepito per poter sanare, con modesto sacrificio quanto alle sanzioni, dei comportamenti consistenti nella semplice “distrazione” dei contribuenti, ossia nell’effettuazione regolare di adempimenti oltre le scadenze temporali previste.

Rispetto a questa iniziale configurazione, il ravvedimento è via via divenuto, ampliandosi, la soluzione alternativa per poter regolarizzare numerose ipotesi costituenti violazione, anche se ordinariamente rilevabili solo attraverso l’attività di accertamento.

In particolare, le innovazioni che più hanno inciso sull’istituto sono quelle apportate dalla legge 23.12.2014, n. 190 e successivamente, con effetto su tutta la costellazione delle sanzioni amministrative, dal D.Lgs. “sanzioni” n. 158/2015.

Il presente contributo si occupa in particolare delle forme di ravvedimento “brevi” e “medie”, sulla linea delle precisazioni fornite dalla circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 42/E del 2016.

## Aspetti generali

Nel quadro della normativa attuale, il ravvedimento, che comporta una sensibile riduzione delle sanzioni associate alle varie violazioni, può avvenire:

- entro i limiti concessi all’amministrazione finanziaria per le attività di accertamento, anche unitamente alla presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore;

- per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, anche in presenza di attività di controllo fiscale, essendo precluso solo dalla notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario.

In caso di dichiarazione integrativa i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi decorrono dalla data di presentazione di tale dichiarazione.

Il nuovo ravvedimento operoso consente in pratica di definire i comportamenti che costituiscono violazione secondo le disposizioni tributarie senza incorrere nelle pesanti conseguenze dell'attività di accertamento, assolvendo sanzioni ridotte che aumentano progressivamente a partire dal primo giorno successivo alla scadenza del termine.

Le fattispecie regolarizzabili sono includibili sia tra le ipotesi che l'amministrazione finanziaria può ordinariamente rilevare attraverso la liquidazione e il controllo formale delle dichiarazioni, sia tra quelle che possono essere contestate solo con un formale procedimento di accertamento. In linea generale, si evidenzia che le prime fattispecie sono di riscontro abbastanza semplice e si concretizzano in dimenticanze, errori, omissioni, mentre le seconde comportano un vero e proprio disallineamento tra la situazione dichiarata dai contribuenti e quella che si sarebbe dovuta dichiarare nel caso in cui fossero state seguite le prescrizioni normative secondo l'interpretazione del fisco.

## Indirizzo delle Entrate

Gli aspetti innovativi delle modifiche all'istituto del ravvedimento sono state oggetto della recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23/E del 9.6.2015.

In particolare, con riguardo al ravvedimento di cui alla lettera *a-bis* dell'articolo 13 (violazioni regolarizzabili entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione), è stato chiarito che la regolarizzazione entro i primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione riguarda **le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione**, ossia le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, disciplinate dall'art. 8 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

Con riferimento a tali violazioni, le ultime modifiche introdotte, a decorrere dall'1 gennaio 2016, dal *decreto sanzioni* (D.Lgs. n. 158/2015) rappresentano un mero intervento correttivo sulla lettera *a) - bis*, in

linea con l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, volto a superare definitivamente i dubbi che erano sorti dalla formulazione della disposizione.

Le violazioni diverse da quelle commesse mediante la dichiarazione possono, invece, essere regolarizzate, ai sensi della lettera a) - *bis*, entro novanta giorni decorrenti **dalla commissione della violazione**.

### **Violazioni dichiarative nei primi 90 giorni**

L'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 è stato profondamente modificato dalla L. n. 190/2014, che ha introdotto la **lettera a-bis**.

Nell'attuale formulazione, questa disposizione prevede una riduzione della sanzione a un 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Siccome la dichiarazione tardiva, purché presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario, si considera valida a tutti gli effetti, si è affermato che **anche la dichiarazione integrativa presentata, entro il medesimo termine di 90 giorni, per correggere errori od omissioni di una precedente dichiarazione tempestivamente presentata, si sostituisce a quella originaria, rimuovendo l'infedeltà** (circolare 14.6.2001, n. 55/E; risoluzione 14.10.2002, n. 325/E).

Le recenti innovazioni normative hanno comportato l'equiparazione della dichiarazione integrativa/sostitutiva nei 90 giorni alla dichiarazione tardiva nei 90 giorni.

Per tale ragione, sia che il contribuente abbia presentato per la prima volta la dichiarazione in ritardo - purché entro 90 giorni - sia che, entro il medesimo termine, abbia presentato una dichiarazione per correggere quella precedentemente presentata, incorre nella sanzione prevista per la tardività (**euro 250**), salva l'ulteriore sanzione applicabile in caso di omesso versamento. In entrambi i casi, le violazioni dichiarative possono essere regolarizzate, entro 90 giorni, ai sensi della lettera c dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (con conseguente riduzione ad **1/10** della sanzione applicabile, cioè a **25 euro**), ferma restando l'autonoma ravvedibilità dell'omesso versamento.

**In sostanza, l'integrazione entro 90 giorni elimina l'ipotesi di infedeltà, e quindi rende applicabile la minor sanzione prevista per la tardività (1/10 anziché 1/9 del minimo).**

### **Dichiarazione integrativa correttiva**

L'Agenzia prende in considerazione anche l'ipotesi della dichiarazione integrativa finalizzata alla correzione di errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale (cioè di errori che dovrebbero essere rilevati mediante l'attività di **accertamento**).

Se la dichiarazione integrativa/sostitutiva è in questi casi presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, la sanzione è quella prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997, concernente le “*violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*” (violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione).

La sanzione applicabile è quella da 250 a 2000 euro. Tale sanzione, nella misura minima, va presa come riferimento per il calcolo del ravvedimento ( $250/10 = 25$  euro).

La stessa sanzione si applica anche per la regolarizzazione della propria posizione se il contribuente è destinatario di una comunicazione di cui all'art. 1, commi 634 e seguenti, della legge di stabilità per il 2015 (comunicazioni di *compliance*), avendo presentato una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

Se, invece, l'omissione o l'incompletezza riguardano 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 operoso, ai sensi della lettera *a-bis*, è quella prevista dall'articolo 8 con riferimento a tale fattispecie, pari al 10% dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 euro (art. 8, c. 3-ter).

### **Correzione di errori**

In caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione

configurabile è solo quella per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% di ogni importo non versato (non trova applicazione la sanzione di euro 250).

Rimane ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

### **Dichiarazione tardiva**

Rispetto all'ipotesi della **dichiarazione tardiva** (soggetta, come rilevato, alla sanzione in misura fissa di 250 euro ravvedibile con riduzione a 1/10 pari a 25 euro, oltre all'eventuale sanzione per omesso versamento in caso di tardivo o carente versamento del tributo), si distingue la differente ipotesi della dichiarazione inviata entro il termine per la presentazione della dichiarazione successiva.

In quest'ultimo caso, purché non sia presente un debito di imposta, ricorre infatti la violazione di “*dichiarazione omessa*” (perché questa è presentata oltre i 90 giorni dal termine ordinario), soggetta a sanzione compresa tra 150 e 500 euro non ravvedibile.

In tale contesto non rileva la disposizione contenuta nel comma 4-*bis* dell'articolo 7, del D.Lgs. n. 472/1997 (in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del termine, la sanzione è ridotta alla metà): si tratta infatti di norma generale di “*chiusura*” del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore.

### **Violazioni dichiarative oltre i 90 giorni**

Successivamente al decorso dei 90 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, dall' 1 gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il 90% e il 180% per cento della maggiore imposta dovuta o del maggior credito utilizzato.

A tale fine, il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione deve presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale.

Questa sanzione assorbe le ulteriori violazioni relative all'infedeltà dichiarativa, ovvero quella prevista per l'omesso versamento, e può essere oggetto di definizione tramite ravvedimento operoso, con le riduzioni "graduate" in ragione del tempo trascorso dal momento della violazione.

Tale sanzione trova applicazione solo con riferimento a quelle violazioni che fin da subito costituiscono infedeltà dichiarativa, mentre quelle consistenti fin dall'origine in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi dell'art. 8 rimangono sanzionabili in forza della relativa disposizione (euro 250 / 2000).

Restano dovute autonomamente in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'IVA, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

## **Acconti**

Nell'ipotesi in cui il ravvedimento, riguardante violazioni "da accertamento" (cioè non normalmente rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale), se viene presentata una dichiarazione integrativa dalla quale emerga una maggiore imposta dovuta, con la conseguente determinazione di acconti dovuti per l'anno d'imposta successivo in misura superiore, non può essere irrogata la sanzione per carenza versamento dell'acconto se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto.

In ogni caso, anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

Come chiarito con circolare n. 23/E del 9.6.2015, infatti, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla dichiarazione che ne determina semplicemente l'ammontare.

Se quindi l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non può essere assoggettato a sanzione per carenza versamento.

## **Dichiarazione integrativa e omessi versamenti**

Se la dichiarazione integrativa è oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale (e quindi non le ipotesi di infedeltà dichiarativa, rilevabili ordinariamente tramite accertamento), la sanzione configurabile resta solo quella per omesso versamento, pari al 30% di ogni importo non versato (non trova applicazione la sanzione di euro 250). Rimane ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Si rammenta anche che la sanzione del 30% si riduce al 15% se il versamento è effettuato entro i 90 giorni, ai sensi dell'art. 13, c. 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

In particolare, se il ravvedimento avviene:

- con un massimo di 14 giorni di ritardo, la sanzione del 15% è ridotta di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 472/1997);
- con un ritardo compreso tra 15 e 30 giorni, la sanzione del 15% è ridotta a un decimo del minimo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 472/1997);
- con un ritardo compreso tra i 31 e i 90 giorni, sanzione del 15% è ridotta a un nono del minimo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a-bis, D.Lgs. n. 472/1997).

Se il ravvedimento avviene oltre i termini menzionati, la sanzione (del 30%) è riducibile a 1/8 o, se si tratta di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, a 1/7 o 1/6, a seconda di quando verrà posto in essere.

## **Dichiarazione omessa**

La mancata presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione comporta l'applicazione della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, compresa tra il 120% e il 240% 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 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 dimezzata, dal 60% al 120%

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.

La circolare osserva al riguardo che la dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione si considera comunque **omessa**, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere regolarizzate spontaneamente mediante ravvedimento operoso.

In caso di accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, si rende applicabile la sanzione di omessa presentazione della dichiarazione nella misura compresa tra il 120% e il 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta.

3 novembre 2016

Fabio Carriolo