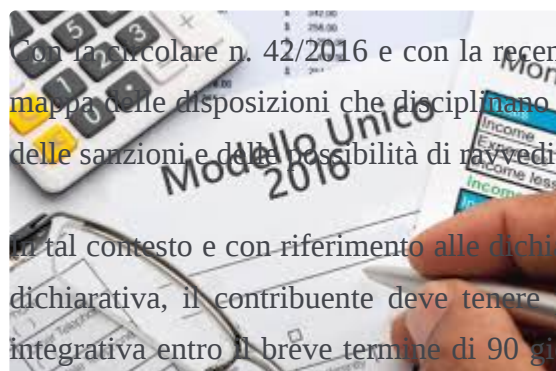


Dichiarazione integrativa presentata nei 90 giorni: le sanzioni fisse e quelle da ravvedimento

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 20 Dicembre 2016

il prossimo 29 dicembre scade il termine ultimo per presentare la dichiarazione integrativa del modello Unico 2016 - redditi 2015 - entro i 90 giorni dalla scadenza originaria: la sanzione fissa è di 250 euro, riducibile con ravvedimento operoso



Con la circolare n. 42/2016 e con la recente conversione in legge del DL n. 193/2016 appare definita la mappa delle disposizioni che disciplinano la presentazione delle dichiarazioni a favore del contribuente e delle sanzioni e della possibilità di ravvedimento concernenti i non corretti comportamenti dichiarativi.

In tal contesto e con riferimento alle dichiarazioni affette da vizi presupposto delle violazioni di infedeltà dichiarativa, il contribuente deve tenere presente che, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il breve termine di 90 giorni, potrà fruire dell'applicazione della sanzione fissa di euro 250,00 alla quale potranno aggiungersi quelle derivanti da omessi o carenti versamenti, in luogo delle maggiori sanzioni ordinariamente previste per le violazioni riconducibili alle ipotesi di infedeltà dichiarativa.

L'INQUADRAMENTO GIURIDICO DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA NEL BREVE TERMINE SECONDO LE AGENZIE DELLE ENTRATE

Con la circolare n. 42/E/2016 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, la modifica apportata alle norme in materia di ravvedimento e, in particolare, l'introduzione della lettera a-bis al primo comma dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 ad opera dell'articolo 1 comma 637 lettera b n. 11 della L. 190/2014, nota come Legge di stabilità per il 2015 (modificata successivamente dal D.Lgs. 158/2015), non consente (più) di assimilare concettualmente la dichiarazione integrativa presentata entro il termine di 90 giorni alla dichiarazione tardiva presentata nel medesimo termine.

La lettera a-bis dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 prevede che, *“le sanzioni amministrative tributarie sono ridotte 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”*.

Già con la circolare n. 23/2015 l'Agenzia delle Entrate aveva in merito 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'articolo 8 del D.Lgs. n. 471/1997.

In particolare, con la circolare n. 42/2016 l'Agenzia delle Entrate afferma che, la nuova disciplina del ravvedimento operoso di cui alla lettera a-bis sopra richiamata, ha reso necessario attribuire nuova valenza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa e dichiarazione tardiva, che era stata in precedenza superata per esigenze di opportunità ed equità.

IMPORTANTE: secondo l'agenzia delle entrate la dichiarazione integrativa presentata nel breve termine di 90 giorni non è più concettualmente assimilabile alla dichiarazione tardiva presentata nello stesso termine.

Tanto precisato, l'agenzia delle entrate con il documento di prassi in argomento, precisa ulteriormente che, la regolarizzazione delle violazioni commesse con la dichiarazione originaria, mediante la presentazione di una integrativa nel breve termine di 90 giorni, può riguardare le sole violazioni commesse mediante la presentazione della dichiarazione e concernenti il contenuto e la documentazione delle stesse.

In altri termini, la presentazione della dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni, consente di inquadrare la violazione originaria di infedele dichiarazione tra le violazioni che interessano il contenuto e la documentazione delle stesse, violazioni che sono previste e sanzionate ai sensi dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997.

ATTENZIONE: Secondo l'agenzia delle entrate la dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni consente di retrocedere le violazioni di infedeltà dichiarativa alle violazioni formali concernenti il contenuto della dichiarazione e previste dall'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997.

Si tratta di un'interpretazione affatto appagante e che si fonda su un percorso logico che non appare corretto.

Invero la natura giuridica della dichiarazione integrativa va ricercata nelle disposizioni che disciplinano la modalità e i termini di presentazione della dichiarazione (DPR 322/1998), e non nelle norme in materia di ravvedimento (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997) che semmai applicate agiscono successivamente e per effetto dei comportamenti dichiarativi del contribuente.

Detto ciò è evidente che, la dichiarazione integrativa nei termini di 90 giorni e la dichiarazione tardiva nello stesso termine si caratterizzano per zone di sovrapposizione e pertanto sotto il profilo degli effetti giuridici non possono generare che risultati coincidenti.

Si ricorda, infatti, che il comma 7 dell'articolo 2 del DPR 322/1998 prevede che: *“Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo2.*

Mentre, *“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”.*

NOTA: Appare evidente che una dichiarazione integrativa presentata nel termine di 90 giorni non può che non produrre gli stessi effetti di una dichiarazione tardiva presentata nel medesimo termine e pertanto non può essere inquadrata giuridicamente secondo una diversa natura.

La contraddizione interpretativa dell'agenzia delle entrate è apprezzabile non solo sotto il profilo giuridico e di cui sopra ma anche sotto il profilo sanzionatorio che, come vedremo, in alcuni casi risulta essere più penalizzante per le integrative rispetto alle tardive, come pure sotto il profilo della riduzione delle sanzioni previste dal ravvedimento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate il distinguo concettuale tra integrativa nel breve termine e tardiva nel termine di 90 giorni consente di ritenere applicabile alle prime la riduzione delle sanzioni ad 1/9 (art. 13 lett. a-bis D.Lgs. 472/1997) e alle seconde la riduzione delle sanzioni ad 1/10 (art. 13 lett. c D.Lgs. 472/1997).

Anzi, è proprio sulla base di questo distinguo che l'AE ha maturato il convincimento della necessità di un diverso inquadramento giuridico dei due comportamenti correttivi in materia di dichiarazione (integrativa nel breve termine e dichiarazione tardiva).

Infine si segnala che, la stessa agenzia delle entrate, dopo aver accentuato la diversità concettuale tra le due tipologie di dichiarazioni si appresta ad affermare che la dichiarazione integrativa entro il termine di 90 giorni è idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari consacrando la contraddizione esposta ed affermando l'interpretazione giuridica proposta e di cui sopra.

Se la dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni sostituisce a tutti gli effetti la precedente presentata nei termini di legge, allora vuol dire che questa si ha come non presentata, di tal che, la integrativa non può che ritornare ad essere qualificata come tardiva e come tale sanzionabile e ravvedibile.

SANZIONI APPLICABILI ALLE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE PRESENTATE NEL BREVE TERMINE DI 90 GIORNI

Secondo l'interpretazione fornita dall'agenzia delle Entrate con la circolare 42/2016, in caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile non è quella di infedele presentazione della dichiarazione e prevista dall'articolo 1 comma 1 del D.Lgs. 471/1997 per le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e IRAP, (art. 2 per le dichiarazioni dei sostituti di imposta e art. 5 per le dichiarazioni IVA), bensì quella di cui all'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997.

Tale ultimo articolo, rubricato *“violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”*, disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrano un'ipotesi di infedele dichiarazione.

Si tratta di violazioni, afferma l'Agenzia delle Entrate, nelle quali può ascriversi quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nel breve termine di 90 giorni dalla scadenza legale di presentazione della dichiarazione.

In altri termini, secondo l'Agenzia delle Entrate, la violazione sostanziale commessa con la dichiarazione originaria, presupposto di irrogazione delle sanzioni per infedele presentazione della dichiarazione, retrocede a violazione "formale" se il contribuente con il proprio comportamento correttivo provvede, entro il breve termine di 90 giorni, a correggere la violazione commessa.

Più precisamente, se il contribuente presenta, nel termine di 90 giorni, una dichiarazione integrativa per corregge una violazione sostanziale che abbia inciso sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, la sanzione da applicarsi è quella fissa prevista dal primo comma dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, pari ad euro 250,00.

ATTENZIONE. La presentazione della dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni dalla scadenza legale, consente di retrocedere le violazioni sostanziali punite con le sanzioni dal 90% al 180% a violazioni formali punite mediante la irrogazione della sanzione fissa, di cui al primo comma dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, pari ad euro 250,00.

Se quindi e per esempio, l'impresa con la dichiarazione integrativa nel termine di 90 giorni corregge l'indicazione di una deduzione non spettante relativa ad un costo non deducibile ex lege, non sconterà le sanzioni per infedele dichiarazione pari dal 90% al 180% della relativa imposta evasa, ma la sanzione fissa di euro 250,00.

Precisa ulteriormente l'AE che oltre alle sanzioni fisse previste per l'integrativa nei termini brevi, saranno applicabili anche le sanzioni per l'eventuale omesso o carente versamento delle imposte dovute ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997.

ATTENZIONE: Se alla dichiarazione integrativa nel breve termine si accompagna e ne deriva un omesso o carente versamento si applicano anche le sanzioni per omesso o tardivo versamento previste dall'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997.

Ne deriva un trattamento sanzionatorio applicabile alle dichiarazioni integrative nel breve termine perfettamente coincidente con quello previsto per le dichiarazioni tardive presentate nel breve termine di 90 giorni.

NOTA: Anche per le dichiarazioni tardive si applica la sanzione fissa di euro 250,00 oltre a quella per l'omesso versamento nelle misure di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997. Ne deriva che nel caso di infedeltà dichiarativa la dichiarazione integrativa nel breve termine, ancorché giuridicamente diversamente inquadrata, consente l'applicazione delle medesime sanzioni previste per la presentazione della dichiarazione tardiva.

Per tutto quanto sopra, le infedeltà commesse con la presentazione della dichiarazione UNICO 2016 possono essere sanate scontando la sanzione fissa di euro 250,00 oltre a quelle riconducibili agli omessi versamenti mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa entro il 29 dicembre prossimo.

ATTENZIONE ALLE CORREZIONI DEGLI ERRORI FORMALI

Nel caso in cui con la dichiarazione integrativa si correggono errori formali le sanzioni possono essere differenti. E' quando precisa l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 42/2016.

In particolare, l'Ae precisa che, laddove con l'integrativa si procede alla correzione di errori formali presupposto delle differenziate violazioni previste dall'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, le sanzioni applicabili sono quelle diversamente stabilite dallo stesso articolo.

Per altro va rilevato che tale sanzione potrà trovare applicazione a prescindere dal fatto che la dichiarazione integrativa sia presentata entro o oltre il termine di 90 giorni. Il tempo entro cui il contribuente provvedere alla regolarizzazione assumerà rilevanza ai soli fini del ravvedimento.

Pertanto, se per esempio con la integrativa si procedere a correggere la segnalazione concernente la non applicazione delle società di comodo e di cui all'articolo 30, comma 4-quater, della legge 30 dicembre 1994, n. 724 la sanzione applicabile è quella prevista dal comma 3 quinquies dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997 nella misura da euro 2.000 a euro 21.000.

ATTENZIONE. Nel caso in cui mediante la dichiarazione integrativa si procede alla correzione di violazioni formali previste dall'articolo 8 si applicano le specifiche sanzioni stabilite per ciascuna

violazione dal medesimo articolo 8 del D.Lgs. 471/1997.

Tale conclusione conferma la contraddizione dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate.

Non sfuggirà, infatti, al lettore che, nel caso dell'esempio prospettato si possono configurare due trattamenti sanzionatori molto diversi:

- Se il contribuente ha presentato la dichiarazione nei termini di legge e provvede a presentare una dichiarazione integrativa (anche nei termini di 90 giorni) sarà soggetto alla sanzione di euro 2.000,00;
- Se il contribuente non ha presentato affatto la dichiarazione entro i termini di legge e procede alla presentazione della dichiarazione tardiva nel termine di 90 giorni sarà soggetto alla sanzione fissa di euro 250,00 oltre a quella prevista per l'eventuale omesso versamento.

NOTA: Ne deriva che nel caso di presentazione della dichiarazione integrativa nel breve termine per correggere violazioni previste dai commi 3 bis – 3 quinquies dell'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997, le sanzioni applicabili possono risultare molto superiori a quelle previste per la dichiarazione tardiva.

LE DIFFERENTI MISURE DEL RAVVEDIMENTO

Le sanzioni sopra indicate per la dichiarazione integrativa nel breve termine e per gli omessi o carenti versamenti sono suscettibili di riduzione mediante l'applicazione dell'istituto del ravvedimento.

Secondo l'agenzia delle entrate nel caso di dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni la sanzione applicabile è soggetta alla riduzione in ravvedimento alla misura di 1/9.

Ai sensi della lettera a-bis) del primo comma dell'articolo 13 del D.lgs. 471/1997 le sanzioni amministrative tributarie sono ridotte 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.

Ne deriva che:

- Se con la dichiarazione integrativa, presentata entro il termine di 90 giorni, sono corrette violazioni presupposto dell'irrogazione di sanzioni per infedele presentazione della dichiarazione si applica la sanzione di euro 250,00 che potrà essere ridotta in ravvedimento ad 1/9 (27,78 euro);
- Se con la dichiarazione integrativa, presentata entro il termine di 90 giorni, sono corrette le specifiche violazioni formali previste dall'articolo 8 del D.Lgs. 471/1997 le speciali sanzioni sono ridotte in ravvedimento ad 1/9.

Precisa l'Agenzia delle Entrate che, invece, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, laddove il contribuente si apprestasse a presentare la stessa nel breve termine di 90 giorni, non solo rimuoverebbe ad origine la violazione, ma potrà scontare una riduzione della sanzione fissa di euro 250,00 ad 1/10 (25,00).

Non sfuggirà al contribuente la definitiva contraddizione secondo la quale, il contribuente che ha omesso originariamente la presentazione della dichiarazione potrà fruire, con la presentazione della dichiarazione stessa nel breve termine di 90 giorni, di una riduzione delle sanzioni più favorevole.

NOTA: Se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa nel breve termine la riduzione in ravvedimento delle sanzioni è pari ad 1/9; se presenta la dichiarazione tardiva nel medesimo termine, avendo omesso l'adempimento nei termini di legge, potrà fruire di una riduzione delle sanzioni più favorevole (1/10).

In sostanza il contribuente meno diligente potrà fruire di un trattamento sanzionatorio più favorevole rispetto al contribuente più virtuoso che avendo presentato la dichiarazione nei termini di legge sia incorso in una violazione nella predisposizione della dichiarazione.

In ambedue i casi, dichiarazione tardiva o dichiarazione integrativa nel breve termine di 90 giorni, gli omessi versamenti possono essere sanati applicando le diverse riduzioni previste dal ravvedimento in ragione del tempo che risulta essere trascorso dalla scadenza del pagamento al momento della regolarizzazione.

20 dicembre 2016

Mario Agostinelli