

Tardiva dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP - Ravvedimento operoso

1 PREMESSA

Il DPR 322/98 disciplina le modalità di compilazione e di invio delle dichiarazioni.

In base alla normativa vigente, la dichiarazione dei redditi deve essere presentata entro il 30 novembre¹ ma, nell'anno 2020, è stata disposta la proroga al 10.12.2020².

Se la dichiarazione viene inviata con un ritardo superiore ai 90 giorni, si considera omessa; a tal fine, non ha rilievo che le imposte siano state versate.

Invece, la dichiarazione IVA, per effetto delle modifiche all'art. 8 del DPR 322/98 apportate dalla L. 190/2014 e dal DL 193/2016, va trasmessa tra il 1° febbraio e il 30 aprile di ciascun anno, a decorrere dalle dichiarazioni da presentare nel 2018. Nel 2020, il termine per la presentazione della dichiarazione è stato posticipato al 30.6.2020 per effetto dell'art. 62 co. 1 e 6 del DL 17.3.2020 n. 18, conv. L. 24.4.2020 n. 27.

Sul versante punitivo, nonostante le dichiarazioni siano oggetto di una disciplina separata, contenuta negli artt. 1 co. 1 e 5 co. 1 del DLgs. 471/97, esse sono soggette ad un trattamento sanzionatorio simile.

Uguale considerazione vale per il ravvedimento operoso, che, per il caso dell'omessa dichiarazione in generale, è possibile solo entro 90 giorni dal termine per la presentazione³.

L'omessa dichiarazione rende applicabile l'accertamento induttivo-extracontabile⁴ e legittima la notifica dell'atto entro il 31 dicembre del quinto/settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata⁵.

Momento di presentazione della dichiarazione

Per effetto dell'art. 3 co. 8 del DPR 322/98, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa all'Agenzia delle Entrate per via telematica.

Come precisato in via ufficiale, sono considerate tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini di legge ma scartate dal servizio telematico, a condizione che siano ritrasmesse entro i 5 giorni successivi alla data della comunicazione del sistema che attesta il motivo dello scarto⁶.

La prova circa l'invio della dichiarazione è rappresentata dall'attestazione di ricevimento dell'Agenzia delle Entrate, e non dal messaggio di conferma di trasmissione⁷.

¹ Con l'art. 4-bis co. 2 del DL 30.4.2019 n. 34 (conv. L. 28.6.2019 n. 58), in caso di presentazione telematica della dichiarazione (quindi nella maggioranza dei casi), è stato disposto il differimento, a regime, del termine dal 30 settembre al 30 novembre, per i soggetti "solari". Per i "non solari", il differimento è dalla fine del nono a quella dell'undicesimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta.

² Per effetto dell'art. 3 del DL 30.11.2020 n. 157, disposizione poi confluita nell'art. 13-sexies del DL 28.10.2020 n. 137, conv. L. 18.12.2020 n. 176. Il DL 157/2020 è stato infatti abrogato dall'art. 1 co. 2 della suddetta L. 176/2020, con salvezza dei relativi effetti.

³ Art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97.

⁴ Artt. 39 co. 2 del DPR 600/73 e 55 del DPR 633/72.

⁵ Artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72. Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 208/2015, a partire dal periodo d'imposta 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017), in caso di omessa dichiarazione l'accertamento, a pena di decadenza, non è più notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, bensì del settimo anno successivo.

⁶ C.M. 24.9.99 n. 195/E.

⁷ Si veda l'art. 3 co. 6 del DPR 322/98, secondo cui gli intermediari abilitati rilasciano al contribuente, entro 30 giorni dal termine previsto per l'invio della dichiarazione telematica, l'originale della dichiarazione trasmessa e la copia della ricevuta dell'Agenzia delle Entrate.

2 DICHIARAZIONE NULLA O NON SOTTOSCRITTA

È sancita la nullità delle dichiarazioni non sottoscritte o presentate su stampati non conformi a quelli approvati in via ufficiale⁸.

Problemi potrebbero emergere per la dichiarazione inoltrata mediante forme diverse da quelle previste dalla legge (in generale, l'invio deve adesso avvenire in via telematica)⁹.

L'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza di merito si sono espresse nel senso della validità¹⁰, mentre la Cassazione ne ha sostenuto la nullità¹¹.

La circostanza che, attualmente, la dichiarazione viene quasi sempre inoltrata per via telematica ha comportato il superamento del problema derivante dall'omessa sottoscrizione della stessa¹².

Ora, l'obbligo di sottoscrizione non si riferisce alla dichiarazione inviata, ma alla versione cartacea rilasciata dall'intermediario o stampata dal contribuente, sulla quale è apposta la sottoscrizione¹³.

2.1 DICHIARAZIONE COMPILATA NEL SOLO FRONTESPIZIO

È stata ritenuta inesistente, quindi omessa, una dichiarazione ove risulta compilato il solo frontespizio, ancorché sottoscritta¹⁴.

L'Amministrazione finanziaria ha invece optato per una soluzione meno rigorosa, posto che, ad esempio nel provv. Agenzia delle Entrate 25.6.2019 n. 216422, strumentale alla regolarizzazione di errori commessi dai contribuenti, viene ammesso il ravvedimento operoso oltre il termine di 90 giorni per coloro i quali, in merito alla dichiarazione IVA 2019 (relativa all'anno 2018), hanno trasmesso la dichiarazione compilando il solo quadro VA¹⁵. Implicitamente, è stato affermato che la dichiarazione presentata con il solo frontespizio non è, dal punto di vista sanzionatorio, omessa¹⁶.

In ogni caso, è certo che la presentazione di una dichiarazione, seppur con importi irrisori rispetto a quelli reali, configura una infedeltà, e non una omissione¹⁷.

⁸ Artt. 1 co. 1, 3 e 4 del DPR 322/98.

⁹ Tra le eccezioni degne di nota, le istruzioni alla compilazione del modello REDDITI PF 2020 richiamano gli obbligati alla presentazione della dichiarazione per conto del defunto.

¹⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54 (§ 17.1), secondo cui può sussistere la dichiarazione inesatta, punita con la sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 471/97, siccome trattasi di dichiarazione non redatta in conformità con il modello approvato. In giurisprudenza, C.T. Reg. Firenze 4.5.2012 n. 55/8/12.

¹¹ Cass. 15.5.2015 n. 9973. Vedasi anche Cass. 18.7.2018 n. 19058 che, nel sostenere la nullità della dichiarazione presentata in modo cartaceo anziché in via telematica, ha sancito, da un lato, che l'accertamento può avvenire nei maggiori termini previsti per la dichiarazione omessa e, dall'altro, in via implicita che le sanzioni sono quelle fisse dell'art. 8 del DLgs. 471/97, per la dichiarazione presentata su stampati non conformi a quelli ufficiali. Nel caso di dichiarazione redatta, per errore, sul modello previsto per l'anno precedente, è stata affermata la possibilità di emendare l'errore in sede contenziosa (Cass. 20.6.2018 n. 16244).

¹² Ai sensi dell'art. 1 co. 3 e 4 del DPR 322/98, la dichiarazione è nulla se non è sottoscritta dal contribuente o dal suo legale rappresentante, sia esso legale o negoziale, ma la nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

¹³ Art. 3 co. 6 del DPR 322/98. In merito a ciò, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'originale della dichiarazione in possesso del contribuente deve essere sottoscritto, mentre per la copia trattenuta dall'intermediario detto requisito non è imprescindibile (ris. Agenzia delle Entrate 18.10.2007 n. 298 e 8.8.2008 n. 354; risposta interpello Agenzia delle Entrate 12.12.2019 n. 518).

¹⁴ Cass. 10.5.2006 n. 10759.

¹⁵ Lo stesso era stato sostenuto relativamente alla dichiarazione IVA 2018 (relativa al 2017), che avrebbe dovuto essere presentata entro il 30.4.2018 (provv. Agenzia delle Entrate 27.6.2018 n. 129515).

¹⁶ Nello stesso senso, C.T. Prov. Brescia 12.8.2013 n. 71/5/13.

¹⁷ Vedasi, per la mancata compilazione del solo quadro RE, C.T. Reg. Genova 26.2.2020 n. 265/6/20.

2.2 OMESSA SOTTOSCRIZIONE DEL REVISORE LEGALE

Ai sensi dell'art. 1 co. 5 del DPR 322/98, la dichiarazione delle società e degli enti, soggetti all'IRES, sottoposti al controllo contabile per effetto del codice civile o di leggi speciali, è firmata anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione¹⁸.

Tuttavia, essa, se non sottoscritta dai menzionati soggetti, rimane valida, ferme restando le sanzioni contemplate dall'art. 9 co. 5 del DLgs. 471/97. Si evidenzia che, con un radicale intervento, il DLgs. 158/2015 ha modificato tale norma, prevedendo una sanzione sino al 30% del compenso contrattuale irrogabile come conseguenza dell'omessa sottoscrizione.

3 DICHIARAZIONE DEI REDDITI

L'art. 1 del DLgs. 471/97 stabilisce che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione viene irrogata la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro.

Se non sono dovute imposte, la sanzione è applicata in misura fissa, per un importo variabile da 250,00 a 1.000,00 euro.

Ove dalla dichiarazione omessa, in sede di accertamento, non emergano imposte dovute, la pena può essere aumentata sino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

La base di commisurazione della sanzione è costituita *"dall'ammontare delle imposte relative agli imponibili accertati, al netto delle ritenute alla fonte operate sui redditi accertati e delle detrazioni spettanti"*¹⁹.

Nel caso in cui l'omessa dichiarazione concerna anche redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte relative a tali redditi.

3.1 EFFETTI PENALI

L'omessa dichiarazione può avere rilievo penale; infatti *"è punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila"*²⁰.

Bisogna evidenziare che l'invio della dichiarazione con pagamento integrale delle imposte entro il termine di presentazione di quella per l'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale/penale rappresenta una causa di non punibilità del reato²¹.

Ove l'omessa dichiarazione abbia rilievo penale, il contribuente potrebbe altresì chiedere la non riscuotibilità delle sanzioni amministrative ex art. 19 del DLgs. 74/2000, in costanza dei requisiti previsti.

3.2 IMPOSTE LIQUIDATE ALL'INTERNO DELLA DICHIARAZIONE

Nonostante il rinvio di cui agli artt. 50 co. 6 del DLgs. 446/97 e 1 co. 8 del DLgs. 360/98, le sanzioni contemplate per l'omessa dichiarazione non dovrebbero trovare applicazione con riferimento alle addizionali regionali e comunali all'IRPEF, siccome la dichiarazione dei redditi è unica ai fini

¹⁸ Anche in tal caso, il materiale obbligo di sottoscrizione si riferisce alla versione cartacea rilasciata dall'intermediario o stampata dal contribuente, sulla quale è apposta la sottoscrizione.

¹⁹ C.M. 25.1.99 n. 23/E (cap. I, § 1.1).

²⁰ Art. 5 del DLgs. 74/2000, come modificato dall'art. 39 del DL 26.10.2019 n. 124 (conv. L. 19.12.2019 n. 157), con efficacia dal 24.12.2019. In base alla precedente disciplina, la pena della reclusione era prevista da un anno e 6 mesi a 4 anni.

²¹ Art. 13 del DLgs. 74/2000.

delle tre imposte. Il quadro RV, infatti, relativo alla liquidazione delle addizionali, non sembra potersi configurare come un'autonoma dichiarazione²².

Lo stesso dovrebbe valere per l'IVIE e l'IVAFE, che, in ottemperanza all'art. 19 del DL 201/2011, vengono liquidate nel quadro RW del modello REDDITI e, più in generale, per tutti i tributi ove è prevista una tale modalità di liquidazione.

Alcuna sanzione è possibile per l'omessa compilazione del quadro relativo al contributo di solidarietà di cui all'art. 2 co. 2 del DL 138/2011. Infatti, né tale norma né il decreto attuativo (DM 21.11.2011) rinviando, in punto sanzioni, alla disciplina in tema di imposte sui redditi. L'applicazione di una qualsivoglia sanzione sarebbe quindi contraria al principio di tassatività ferme restando, comunque, le sanzioni dell'art. 13 del DLgs. 471/97 per il contributo di solidarietà dichiarato ma non versato nei termini²³.

4 DICHIARAZIONE IVA

L'art. 5 co. 1 del DLgs. 471/97 stabilisce che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione IVA viene irrogata la sanzione dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di 250,00 euro. Tanto detto, *"per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite"*.

Quindi, devono essere tenuti in considerazione:

- i versamenti eseguiti dal contribuente (mensili o trimestrali, a saldo e in acconto);
- il credito dell'anno precedente che non sia stato né domandato a rimborso né utilizzato in compensazione;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche^{24, 25}.

In relazione a quest'ultimo punto, è necessario precisare che l'imposta detraibile del quarto trimestre (contribuenti trimestrali per opzione) va computata ai fini della sanzione, se la liquidazione è di fatto avvenuta pur in assenza della dichiarazione annuale. Si specifica nella C.M. 25.1.99 n. 23/E (cap. II, § 1.1) che *"in caso contrario detta imposta rimane dovuta e concorre, quindi, a determinare la base di commisurazione della sanzione, fermo restando, peraltro, che il relativo diritto alla detrazione potrà essere esercitato successivamente, ai sensi del combinato disposto degli articoli 19, comma 1, e 28, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, come di recente modificati, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto"*²⁶.

²² Ove, per assurdo, il contribuente inviasse la dichiarazione ma omettesse la compilazione del quadro RV, gli uffici potrebbero al massimo irrogare, per le addizionali, la sanzione da dichiarazione infedele, ma non l'omessa dichiarazione, per le ragioni di cui sopra.

²³ Si ricorda che il contributo di solidarietà di cui all'art. 2 co. 2 del DL 138/2011 non è più applicabile a partire dal periodo d'imposta 2017.

²⁴ L'IVA detraibile risultante dalle liquidazioni periodiche (ovvero emergente da contabilità regolare e da fatture registrate) deve essere considerata ai fini del computo della sanzione nonostante nel sistema attuale, per effetto dell'art. 11 del DPR 435/2001, non sia più contemplato l'obbligo di annotazione delle liquidazioni periodiche nei registri IVA.

²⁵ Bisogna evidenziare che, secondo altra opinione, in forza dei principi comunitari la detrazione non può essere negata in modo incondizionato, quindi, fermo il termine dell'art. 19 del DPR 633/72, se non è contestato che le fatture siano state pagate e siano relative ad operazioni inerenti e realmente avvenute, la detrazione comunque va riconosciuta (Cass. 29.9.2020 n. 20617).

²⁶ L'affermazione, così come riportata, non appare più attuale in ragione delle modifiche all'art. 19 del DPR 633/72 apportate dal DL 50/2017: ora, infatti, la detrazione può essere esercitata entro il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno in cui il diritto è sorto.

Relativamente agli effetti penali, vale quanto detto per la dichiarazione dei redditi.

Dichiarazione dalla quale non emerge imposta

L'art. 5 co. 3 del DLgs. 471/97 stabilisce che qualora il contribuente abbia effettuato solo operazioni per le quali non è dovuta imposta o *"in ogni altro caso nel quale non vi è debito d'imposta"*, opera la sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

Potrebbero essere le ipotesi in cui il contribuente effettui solamente operazioni con l'estero, oppure quando, computando il tributo in detrazione, esso risulti pari a zero o emerga un credito d'imposta²⁷.

Invece, nessuna sanzione può essere irrogata per l'omessa dichiarazione annuale nei confronti del contribuente che effettua solo operazioni esenti (salvo esso sia tenuto alla rettifica della detrazione ex art. 19-bis2 del DPR 633/72), posto che in tal caso, come prevede l'art. 8 co. 1 del DPR 322/98, non vi è obbligo dichiarativo.

5 DICHIARAZIONE IRAP

Relativamente alla dichiarazione IRAP, dopo il DLgs. 24.9.2015 n. 158 la disciplina sanzionatoria è contenuta nell'art. 1 del DLgs. 471/97, essendo stato abrogato l'art. 32 del DLgs. 446/97.

Valgono pertanto le osservazioni effettuate in precedenza, con la precisazione che, ai fini IRAP, l'omissione dichiarativa non ha mai rilievo penale.

Di seguito si riepilogano, in forma tabellare, le sanzioni susseguenti all'omessa dichiarazione dei redditi, IRAP e IVA.

Fattispecie	Norma	Sanzione	Novità del DLgs. 158/2015
Omessa dichiarazione dei redditi, IRAP e IVA	Artt. 1 co. 1 e 5 co. 1 del DLgs. 471/97	Dal 120% al 240% delle imposte dovute (minimo 250,00 euro)	Il minimo è ora fissato in euro
Omessa dichiarazione dei redditi e IRAP (se non sono dovute imposte)	Art. 1 co. 1 del DLgs. 471/97	Da 250,00 euro a 1.000,00 euro	I limiti sono ora fissati in euro
Omessa dichiarazione IVA (se non sono dovute imposte)	Art. 5 co. 3 del DLgs. 471/97	Da 250,00 euro a 2.000,00 euro	I limiti sono ora fissati in euro
Redditi presunti dalla violazione delle norme in materia di quadro RW se lo Stato estero è un "paradiso fiscale"	Art. 12 del DL 78/2009	Dal 240% al 480% dell'imposta dovuta (minimo 500,00 euro)	
Omessa indicazione dei canoni di locazione	Art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97	Dal 240% al 480% dell'imposta dovuta (minimo 500,00 euro)	La sanzione è prevista solo se il locatore ha optato per la "cedolare secca"

6 DICHIARAZIONE TARDIVA

Il quadro normativo antecedente al DLgs. 24.9.2015 n. 158 non conteneva norme sul trattamento sanzionatorio relativo alla dichiarazione presentata tardivamente.

²⁷ Vedasi quanto detto dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 19.6.2002 n. 54 (§ 17.1).

La nozione di omessa dichiarazione è data dall'art. 2 co. 7 del DPR 322/98, secondo cui *“sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo”*. Pertanto, spirati 90 giorni dal termine, “agli occhi” del legislatore la dichiarazione cessa di essere tardiva e diviene omessa²⁸: per le dichiarazioni non presentate entro il 10.12.2020, il termine di 90 giorni coincide dunque con il 10.3.2021.

Prima del DLgs. 24.9.2015 n. 158, gli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 e l'art. 32 del DLgs. 446/97 sanzionavano la sola omessa dichiarazione, non prevedendo alcunché per la dichiarazione tardiva. Quindi, da un lato, l'art. 2 co. 7 del DPR 322/98 sanciva che nel caso di ritardo rimanevano ferme le sanzioni per il medesimo, dall'altro nessuna norma lo sanzionava, con la conseguenza che, in ragione del principio di legalità, alcuna sanzione sarebbe stata dovuta per la dichiarazione inviata con un ritardo non superiore ai 90 giorni.

Mediante un'interpretazione estensiva, a dire il vero contrastante con il principio di legalità, si poteva ritenere operante, per la dichiarazione tardiva, la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta, sulla base dell'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97. La menzionata norma, nell'ammettere il ravvedimento operoso entro i 90 giorni successivi al termine per l'inoltro della dichiarazione, sancisce che il contribuente fruisce della riduzione a 1/10 del minimo della sanzione per l'omessa dichiarazione, lasciando intendere che, per la tardività, si applichi sempre la sanzione per dichiarazione omessa.

Il mancato coordinamento normativo ha probabilmente indotto l'Amministrazione finanziaria a far proprie interpretazioni che, sebbene siano chiaramente dettate dal buon senso, non paiono trovare riscontro normativo.

Nella C.M. 25.1.99 n. 23/E (cap. I, § 1.2) viene sostenuto, con un'interpretazione confermata nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42²⁹, che la dichiarazione tardiva è punita con una pena “fissa”, da 250,00 a 1.000,00 euro, essendo equiparata ad una dichiarazione dalla quale non emergono imposte, situazione però molto diversa sul piano dogmatico³⁰.

La circolare afferma inoltre che, nella dichiarazione tardiva, è sanzionabile pure l'omesso versamento delle imposte, nella misura del 30%. Anche su tale aspetto le perplessità sono molte, posto che se il contribuente omette la dichiarazione, non possono essere irrogate sanzioni da omesso versamento, rese inoperanti dalla più grave violazione dichiarativa³¹.

6.1 DICHIARAZIONE TRASMESSA ENTRO IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DI QUELLA DELL'ANNO SUCCESSIVO

Ai sensi degli artt. 1 co. 1 e 5 co. 1 del DLgs. 471/97 *post* DLgs. 158/2015, ove la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio di quella per il periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione è dimezzata, e diviene quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200,00 euro³².

²⁸ Decorso il menzionato termine, come si vedrà, non è nemmeno più possibile il ravvedimento operoso, in quanto ciò è inibito dall'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97.

²⁹ Da ultimo, per ulteriore conferma, si veda la ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82.

³⁰ Potrebbe essere la dichiarazione che, se fosse stata presentata, sarebbe stata a credito.

³¹ C.T. Prov. Milano 25.3.2015 n. 2823/8/15. Vedasi la Cass. 7.12.2020 n. 27963, che, in merito alla dichiarazione infedele, ha espressamente sancito come la più grave sanzione proporzionale assorba quella sugli omessi versamenti delle imposte che il contribuente avrebbe dovuto pagare se avesse presentato correttamente la dichiarazione.

³² Si ribadisce che l'invio della dichiarazione con pagamento integrale delle imposte entro il termine di presentazione di quella per l'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale/penale rappresenta una causa di non punibilità del reato di cui all'art. 5 del DLgs. 74/2000 (è stato modificato, in questo senso, l'art. 13 del DLgs. 74/2000, in vigore dal 22.10.2015).

In detta evenienza, se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, da 150,00 a 500,00 euro per la dichiarazione dei redditi e IRAP e da 150,00 a 1.000,00 euro per la dichiarazione IVA.

È quindi possibile affermare che, sebbene non sia stato modificato l'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, possa, previa valutazione del caso, essere opportuno trasmettere la dichiarazione anche decorsi i 90 giorni, in quanto il contribuente potrebbe beneficiare del dimezzamento delle sanzioni e della non punibilità per il reato di omessa dichiarazione.

Il dimezzamento delle sanzioni opera, comunque, solo se non è iniziato alcun controllo di natura tributaria, mentre ai fini della causa di non punibilità è necessario sia il pagamento delle imposte sia l'assenza di controlli di natura penale oltre che amministrativa.

Applicabilità del favor rei

Le innovazioni riportate sono favorevoli al contribuente, per cui opera l'art. 3 co. 3 del DLgs. 472/97 nelle pendenze in corso, salvo l'atto di contestazione/accertamento sia già definitivo.

Quindi se è in corso un processo per la violazione di omessa dichiarazione, e, nel contempo, questa fosse stata presentata entro l'anno e in assenza di controlli fiscali, la sanzione è dimezzata.

6.2 DICHIARAZIONE TRASMESSA ENTRO 30 GIORNI

Per effetto dell'art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97, *“salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà”*.

Per quel che interessa ai nostri fini, è bene delineare cosa si intende con l'inciso *“salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento”* quando, come nel caso in esame, la legge disciplina l'adempimento tardivo non entro i 30 giorni bensì entro un termine minore o maggiore³³.

Non vi sono dubbi sul fatto che dove è disciplinato l'adempimento tardivo sino a 30 giorni operi la regola “speciale”, come per la dichiarazione di successione ai sensi del “nuovo” art. 50 del DLgs. 346/90³⁴.

In base ad una prima soluzione, pure se la dichiarazione è presentata con un ritardo massimo di 30 giorni, si applicherebbe la sanzione dal 120% al 240% dimezzata (in sostanza si ritiene che la questione sia già disciplinata dal legislatore³⁵). Partendo invece dal presupposto che la fattispecie non sia normata, la sanzione da dichiarazione tardiva dovrà essere ulteriormente dimezzata, e divenire quindi del 30%³⁶.

Fattispecie	Norma	Sanzione
Dichiarazione dei redditi e IRAP presentata entro i 90 giorni		Da 250,00 a 1.000,00 euro (circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42)
Dichiarazione IVA presentata entro i 90 giorni		Da 250,00 a 2.000,00 euro (circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42)
Dichiarazione presentata entro i 30 giorni	Art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97	Non applicabile (circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42)
Dichiarazione dei redditi/IRAP/IVA presentata	Artt. 1 co. 1 e 5	Dal 60% al 120% delle

³³ Nel nostro caso, il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo.

³⁴ Come modificato dal DLgs. 158/2015.

³⁵ Tesi, questa, che sembra recepita dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 12.10.2016 n. 42, ove, però, si affronta il tema solo in merito al ravvedimento operoso, specificando che, quand'anche esso avvenga entro i 30 giorni, non opera il dimezzamento della sanzione.

³⁶ La pena “base” sarebbe infatti del 60% in quanto si rientrerebbe nella dichiarazione tardiva entro l'anno, sempre che non siano iniziati controlli fiscali.

entro il termine per l'invio di quella successiva	co. 1 del DLgs. 471/97	imposte dovute (minimo 200,00 euro)
Dichiarazione dei redditi/IRAP presentata entro il termine per l'invio di quella successiva (se non sono dovute imposte)	Art. 1 co. 1 del DLgs. 471/97	Da 150,00 a 500,00 euro
Fattispecie	Norma	Sanzione
Dichiarazione IVA presentata entro il termine per l'invio di quella successiva (se non sono dovute imposte)	Art. 5 co. 3 del DLgs. 471/97	Da 150,00 a 1.000,00 euro

7 DICHIARAZIONE UNIFICATA

L'art. 3 co. 1 del DPR 322/98, anteriormente alle modifiche apportate dalla L. 190/2014, stabiliva che i soggetti "solari" tenuti all'invio della dichiarazione dei redditi e della dichiarazione IVA dovevano presentare la dichiarazione unificata (modello UNICO), che avrebbe avuto rilievo per le imposte sui redditi e per l'IVA, salva la possibilità di presentazione della dichiarazione IVA "separata" in caso di credito IVA annuale (ai fini della relativa compensazione) o entro la fine del mese di febbraio (ai fini dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dei dati IVA)³⁷.

Per effetto della L. 190/2014, come modificata dall'art. 10 co. 8-bis del DL 192/2014 conv. L. 11/2015, la dichiarazione unificata è venuta meno dall'anno 2017, in relazione al periodo d'imposta 2016³⁸.

La presentazione della dichiarazione unificata era una modalità di adempimento dell'obbligo, per cui rimaneva ferma l'autonomia delle dichiarazioni³⁹. Per questo motivo, se un contribuente obbligato alla dichiarazione unificata IRPEF/IRES e IVA ometteva la dichiarazione, due erano le violazioni.

7.1 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

La normativa relativa alle ipotesi in cui i contribuenti potevano trasmettere la dichiarazione unificata aveva riflessi sulle sanzioni, in quanto operava l'art. 12 del DLgs. 472/97⁴⁰.

Tale norma, al co. 1, sancisce che *"è punito con la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola disposizioni relative a tributi diversi"*. Nel co. 3, è stabilito che *"nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto"*.

L'omessa presentazione del modello UNICO avrebbe dovuto rientrare nell'art. 12 co. 1 del DLgs. 472/97, posto che, se le dichiarazioni mantenevano la loro autonomia, le violazioni sarebbero state commesse tramite unica omissione.

7.2 PLURALITÀ DI OMISSIONI E CONTINUAZIONE

Nel caso in cui il contribuente, a prescindere dalla questione circa il modello UNICO, ometta la dichiarazione per diversi anni, deve sempre operare la continuazione: si tratta di violazioni che

³⁷ Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 25.1.2011 n. 1. Ai sensi dell'art. 1 co. 52 della L. 244/2007, a decorrere dall'anno 2008, la dichiarazione IRAP deve sempre essere presentata in via separata.

³⁸ La ragione di ciò risiede nel fatto che il termine di presentazione della dichiarazione IVA è stato anticipato a febbraio (nell'anno 2017) e dal 1° febbraio al 30 aprile (a partire dal 2018), con abrogazione della comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'art. 8-bis del DPR 322/98.

³⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54 (§ 17.1).

⁴⁰ È stato infatti specificato che nei casi in cui l'omessa presentazione della dichiarazione rilevi ai fini di più tributi, occorre tenere conto dell'art. 12 del DLgs. 472/97 (C.M. 25.1.99 n. 23/E, cap. I, § 1.1).

tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile, con applicazione dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 472/97.

Così la giurisprudenza ha ragionato nell'ipotesi di plurime omissioni della dichiarazione del sostituto d'imposta, avvenute in anni diversi⁴¹, e in materia di tributi locali⁴².

8 RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97 ammette il ravvedimento operoso, a condizione che avvenga entro 90 giorni dal termine ultimo per l'invio della dichiarazione e che sia versata la sanzione per la dichiarazione omessa ridotta a 1/10 del minimo.

In forza di quanto affermato con la circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, in caso di dichiarazione tardiva, cioè di dichiarazione presentata con un ritardo non superiore ai 90 giorni, si applica la sanzione fissa da 250,00 a 1.000,00 euro o da 250,00 a 2.000,00 euro, a seconda che si tratti di dichiarazione dei redditi/IRAP o IVA⁴³.

Nella richiamata circ. 12.10.2016 n. 42, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che, anche dopo le modifiche del DLgs. 24.9.2015 n. 158, la base di computo per il ravvedimento continua ad essere la sanzione di 250,00 euro. Infatti, secondo questa tesi non si applica né il dimezzamento della sanzione ex artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97, previsto quando la dichiarazione viene presentata entro il termine di quella relativa all'anno successivo, posto che ciò riguarda solo le dichiarazioni "omesse" e non quelle "tardive", né l'ulteriore dimezzamento ex art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97, siccome questa norma opera solo se la fattispecie non è già disciplinata dal legislatore, dunque non nel caso delle dichiarazioni in oggetto. Pur ribadendo che il tutto nasce, a monte, da un'interpretazione palesemente errata ma strumentale a favorire i contribuenti⁴⁴, si tratta di argomentazioni a nostro avviso inconferenti. In primo luogo, il dimezzamento della sanzione previsto dagli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 riguarda sì le dichiarazioni "omesse", ma, nel nostro sistema, tali sono quelle presentate dopo il 30 novembre (per i soggetti "solari") o il 10 dicembre nel 2020, non a caso l'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, nell'ammettere il ravvedimento, per questa fattispecie, solo entro i 90 giorni, fa espresso riferimento alla dichiarazione "omessa" e non "tardiva"; ragionando in tal modo, poi, se ne dovrebbe dedurre che se il contribuente, senza ravvedersi, presenta la dichiarazione dalla quale non emergono imposte con un ritardo massimo di 90 giorni, opera la sanzione fissa da 250,00 a 1.000,00 euro (o a 2.000,00 euro se si tratta di IVA), mentre se la presenta dal 91° giorno sino al termine per la presentazione di quella per l'anno successivo la sanzione, per forza di cose, sarebbe minore (da 150,00 a 500,00 euro, o a 1.000,00 euro se si tratta di dichiarazione IVA), dovendosi applicare il dimezzamento.

Infine, nel momento in cui l'Agenzia delle Entrate afferma che il dimezzamento ex artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 non opera perché riguarda solo le dichiarazioni "omesse" e non quelle "tardive", saremmo in presenza di una fattispecie (la dichiarazione "tardiva") non disciplinata, allora non si potrebbe che applicare l'art. 7 co. 4-bis del DLgs. 472/97, contemplante il dimezzamento delle sanzioni per i ritardi sino ai 30 giorni.

Oltre a ciò, bisogna anche regolarizzare gli eventuali omessi versamenti delle imposte dovute a saldo della dichiarazione nonché, eventualmente, della prima e della seconda rata di acconto già scaduta delle imposte per l'anno successivo a quello di riferimento della dichiarazione⁴⁵.

⁴¹ C.T.C. 7.6.99 n. 3665/21/99.

⁴² C.T. Prov. Milano 19.3.2018 n. 1183/8/18 e Cass. 8.2.2017 n. 3364.

⁴³ Da ultimo, per ulteriore conferma, si veda la ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82.

⁴⁴ Come evidenziato in precedenza, il sistema non prevede alcuna sanzione per la dichiarazione tardiva presentata entro i 90 giorni, da qui l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, che ha sempre equiparato la dichiarazione tardiva ad una dichiarazione dalla quale non emergono imposte.

⁴⁵ L'obbligo di versamento degli acconti, alla luce del principio che emerge dall'art. 1 co. 1 ultimo periodo della L. 97/77, sussiste anche in ipotesi di omessa dichiarazione.

Ad avviso della Cassazione, la presentazione, entro i 90 giorni dal termine di scadenza, della sola dichiarazione, non accompagnata dal pagamento dell'imposta, degli interessi legali e delle sanzioni sui tardivi versamenti ridotte non consente di beneficiare del ravvedimento operoso⁴⁶.

Codice tributo e anno da indicare nel modello F24 (omissione dichiarativa)

Il codice tributo da utilizzare dovrebbe essere "8911" (*"Sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi alle imposte sostitutive all'Irap e all'Iva"*).

Si evidenzia che, sulla base di alcuni documenti provenienti dall'Agenzia delle Entrate, in merito al codice tributo "8911" relativo alla sanzione per omessa dichiarazione, nel campo "anno di riferimento" dovrebbe essere indicato l'anno in cui la violazione è stata commessa, e non l'anno cui si riferisce la dichiarazione⁴⁷.

Versamento minimo di 1,03 euro

In base all'interpretazione ufficiale⁴⁸, ribadita nelle istruzioni al modello REDDITI 2020⁴⁹, sembra necessario effettuare, per codice tributo, un versamento minimo di 1,03 euro.

Ciò acquista particolare rilevanza nel caso degli interessi legali, siccome, essendo i tassi alquanto bassi il versamento, specie per ammontari non importanti, sarebbe inferiore a tale cifra.

8.1 ESEMPIO

Si supponga che un contribuente, soggetto all'obbligo dichiarativo solo per l'IRPEF, residente a Roccaverano (AT), ometta di presentare il modello REDDITI 2020 entro il 10.12.2020, non eseguendo nemmeno i versamenti delle imposte derivanti dalla dichiarazione né la prima rata di acconto, ipotizzando che la scadenza sia il 30.6.2020⁵⁰.

Le imposte da versare a titolo di saldo IRPEF per il 2019 ammontano a 12.000,00 euro, mentre il primo acconto per il 2020 ammonta a 4.500,00 euro.

Il ravvedimento viene posto in essere il giorno 28.1.2021.

A tal fine, occorre:

- presentare la dichiarazione omessa;
- pagare la sanzione di 25,00 euro (1/10 di 250,00), con codice tributo "8911"⁵¹;
- versare le imposte che, entro il 30.6.2020, avrebbero dovuto essere pagate a saldo per il 2019, nonché il primo acconto per il 2020, con codice tributo, rispettivamente, "4001" e "4033";
- versare la sanzione da tardivo versamento per complessivi 618,75 euro⁵², con codice tributo "8901";

⁴⁶ Cass. 1.6.2007 n. 12883, Cass. 15.4.2016 n. 7479 e Cass. 6.12.2018 n. 31608.

⁴⁷ Circ. DRE Veneto 24.10.2000 n. 51512; guida "Errori fiscali: conseguenze e rimedi", pubblicizzata con comunicato stampa del 16.1.2006. Pertanto, se si ravvede la tardiva presentazione del modello REDDITI 2020 (relativo al 2019), nel campo "anno di riferimento" bisogna indicare "2020", quand'anche il ravvedimento avvenga nell'anno 2021 (i 90 giorni scadono il 10.3.2021, posto che il termine di presentazione è spirato il 10.12.2020).

⁴⁸ C.M. 13.5.98 n. 125/E, § 13.

⁴⁹ Vedasi il modello REDDITI PF 2020, fascicolo 1, p. 8.

⁵⁰ Per semplicità, non si tiene conto della maggiorazione dello 0,40% prevista dall'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001, relativa al caso in cui il pagamento venga eseguito entro il 30° giorno successivo al termine per il versamento. Sempre per semplicità, si ipotizza non operino le varie proroghe dei termini di versamento disposte dalla legislazione emergenziale che ha caratterizzato l'anno 2020.

⁵¹ Si ritiene che la dichiarazione dei redditi omessa sia una sola, ai fini dell'IRPEF e delle addizionali, per cui occorre corrispondere un unico importo di sanzione ridotta di 25,00 euro.

⁵² $12.000 \times 30\% = 3.600 / 8 = 450$; $4.500 \times 30\% = 1.350 / 8 = 168,75$. Totale 618,75 euro.

- versare gli interessi legali, rispettivamente, per 3,11 euro⁵³ e per 1,16 euro⁵⁴, con codice tributo "1989"⁵⁵.

Ai sensi degli artt. 50 co. 6 del DLgs. 446/97 e 1 co. 8 del DLgs. 360/98, l'omessa dichiarazione non ha rilievo solo per l'IRPEF, ma anche per le relative addizionali regionali e comunali, ragion per cui occorre regolarizzare le violazioni su tali imposte.

Ipotizzando, per semplicità, che non vi siano acconti da versare⁵⁶, e che l'imposta da corrispondere a titolo di saldo 2019 sia di 1.000,00 euro per l'addizionale regionale e di 900,00 euro per l'addizionale comunale, bisogna procedere:

- al pagamento delle addizionali regionali e comunali, codici tributo "3801" e "3844";
- al pagamento degli interessi legali relativi all'addizionale regionale, con codice tributo "1994", per 1,03 euro a titolo di versamento minimo⁵⁷;
- al pagamento degli interessi legali relativi all'addizionale comunale, con codice tributo "1998", per 1,03 euro a titolo di versamento minimo⁵⁸;
- al pagamento della sanzione ridotta di 37,50 euro, con codice tributo "8902", per l'addizionale regionale⁵⁹;
- al pagamento della sanzione ridotta di 33,75 euro, con codice tributo "8926", per l'addizionale comunale⁶⁰.

Il modello F24 andrà quindi compilato come segue:

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4001	0101	2019	12.000,00		
	1989		2019	3,11		
	8901		2019	450,00		
	8911		2020	25,00		
codice ufficio	codice atto					
TOTALE A				12.478,11 B		SALDO (A-B)
						12.478,11

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4033	0101	2020	4.500,00		
	1989		2020	1,16		
	8901		2020	168,75		
codice ufficio	codice atto					
TOTALE A				4.669,91 B		SALDO (A-B)
						4.669,91

⁵³ $12.000 \times 0,05\% = 6 \times 184/365 = 3,02$; $12.000 \times 0,01\% = 1,2 \times 28/365 = 0,09$. Totale 3,11 euro.

⁵⁴ $4.500 \times 0,05\% = 2,25 \times 184/365 = 1,13$; $4.500 \times 0,01\% = 0,45 \times 28/365 = 0,03$. Totale 1,16 euro.

⁵⁵ Gli interessi legali sono conteggiati nello iato temporale che va dall'1.7.2020 compreso al 28.1.2021 compreso (212 giorni), secondo il calendario civile, tenendo conto che fino al 31.12.2020 si applica il tasso legale dello 0,05% (DM 12.12.2019) e dall'1.1.2021 il nuovo tasso legale dello 0,01% (DM 11.12.2020).

⁵⁶ Comunque non previsti per l'addizionale regionale.

⁵⁷ $1.000 \times 0,05\% = 0,5 \times 184/365 = 0,25$; $1.000 \times 0,01\% = 0,10 \times 28/365 = 0,00$.

⁵⁸ $900 \times 0,05\% = 0,45 \times 184/365 = 0,23$; $900 \times 0,01\% = 0,09 \times 28/365 = 0,00$.

⁵⁹ $1.000 \times 30\% = 300 / 8 = 37,50$.

⁶⁰ $900 \times 30\% = 270 / 8 = 33,75$.

detrazione	.	TOTALE	G	934,78	H	.	934,78
------------	---	--------	---	--------	---	---	--------

In merito al ravvedimento operoso, sulla base delle indicazioni fornite dalla prassi, la tardiva dichiarazione può essere sanata, entro 90 giorni dal termine, presentando la dichiarazione stessa, pagando 25,00 euro per la tardività, le imposte, gli interessi legali e le sanzioni da tardivo versamento ridotte.

Si evidenzia che non si rinvenivano spunti nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, ove, quantomeno in via espressa, non è stata presa posizione sulla necessità che altresì il ravvedimento sui versamenti debba avvenire entro i 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione.

Per l'omessa dichiarazione, la sanzione va dal 120% al 240% delle imposte dovute, e la relativa base di commisurazione è costituita *“dall'ammontare delle imposte relative agli imponibili accertati, al netto delle ritenute alla fonte operate sui redditi accertati e delle detrazioni spettanti”*⁶⁴.

Le conclusioni a cui è giunta la suddetta circolare, che non sembrano superate dalla più recente circ. 12.10.2016 n. 42, dovrebbero valere a prescindere dal ravvedimento.

- se la dichiarazione è omessa e le imposte non sono versate, la sanzione va dal 120% al 240% del tributo dovuto;

⁶⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54 (§ 17.1).

- se la dichiarazione è omessa ma le imposte sono versate, anche a seguito di ravvedimento operoso, la sanzione è da 250,00 a 1.000,00 euro (o da 250,00 a 2.000,00 euro per l'IVA)⁶⁶.

Trasmissione della dichiarazione oltre i 90 giorni

Alla luce di quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente potrebbe avere interesse a trasmettere la dichiarazione decorsi i 90 giorni dal termine, quindi in un momento in cui il ravvedimento non sarebbe più possibile. Infatti, secondo la circolare, se le imposte risultano totalmente versate fruendo del ravvedimento operoso per i tardivi pagamenti, la sanzione da omessa dichiarazione viene irrogata nella misura fissa.

Supponiamo che un contribuente ometta di inviare il modello REDDITI 2020 e che, per una qualsivoglia ragione, non provveda a regolarizzare ciò entro il 10.3.2021. Egli, entro il 30.11.2021⁶⁷, ma anche in un momento successivo, potrebbe presentare la dichiarazione omessa, corrispondere le imposte che ne derivano, versare gli interessi legali e le sanzioni da tardivo versamento ridotte. A questo punto, potrebbe confidare nel fatto che venga notificato, come conseguenza dell'omessa dichiarazione (violazione non sanabile nella specie), un atto di irrogazione della sanzione "fissa".

Inoltre, viste le modifiche apportate dal DLgs. 158/2015 agli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97, la presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni può essere a maggior ragione opportuna. Infatti, il contribuente potrebbe beneficiare sia del dimezzamento delle sanzioni sia della non punibilità per il reato di omessa dichiarazione ex art. 5 del DLgs. 74/2000⁶⁸.

Se, oltre ad aver trasmesso la dichiarazione entro il termine per la presentazione di quella relativa al periodo d'imposta successivo, vengono pagate le imposte, la sanzione dovrà essere fissa, da 150,00 a 500,00 euro (se si tratta di dichiarazione dei redditi/IRAP) o da 150,00 a 1.000,00 euro (se si tratta di dichiarazione ai fini IVA).

10 SOMME DETENUTE IN "PARADISI FISCALI" SENZA INDICAZIONE NEL QUADRO RW

L'art. 12 del DL 78/2009 stabilisce che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a fiscalità privilegiata in violazione della normativa in tema di monitoraggio fiscale si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

In questo caso, le sanzioni ex art. 1 del DLgs. 471/97 sono raddoppiate⁶⁹, così come quelle connesse all'irregolare/omessa compilazione del quadro RW, che divengono dal 6% al 30% degli importi non dichiarati⁷⁰.

La presunzione non qualifica i "redditi sottratti a tassazione" come "redditi prodotti all'estero"; ne consegue che il raddoppio delle sanzioni non si cumula con l'aumento di 1/3 previsto dall'art. 1 co. 8 del DLgs. 471/97.

⁶⁶ Sanzione che sarà da 150,00 a 500,00 euro per la dichiarazione dei redditi/IRAP, o da 150,00 a 1.000,00 euro per la dichiarazione IVA, se la dichiarazione e il pagamento delle imposte avvengono entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e in assenza di controlli tributari, per effetto delle novità del DLgs. 24.9.2015 n. 158.

⁶⁷ Termine di presentazione del modello REDDITI 2021.

⁶⁸ La causa di non punibilità presuppone l'integrale pagamento delle imposte nonché l'assenza di un controllo non solo amministrativo ma anche di natura penale.

⁶⁹ Pertanto, la sanzione, in caso di omessa dichiarazione, potrà essere dal 240% al 480% dell'imposta, con un minimo di 500,00 euro (oppure da 500,00 a 2.000,00 euro se non sono dovute imposte) e, in ipotesi di dichiarazione infedele, dal 180% al 360% dell'imposta.

⁷⁰ Art. 5 del DL 167/90. Oltre a ciò, sono raddoppiati i termini di notifica degli atti di contestazione delle sanzioni di cui al DL 167/90 nonché degli avvisi di accertamento.

Un'interpretazione costituzionalmente orientata impone di affermare che, qualora un soggetto abbia omesso la dichiarazione o ne abbia presentata una infedele, e detenga investimenti in un "paradiso fiscale" non esposti nel quadro RW, la sanzione sia raddoppiata con riferimento alla parte di reddito presunto ex art. 12 del DL 78/2009, e non in rapporto alla totalità dell'imposta che avrebbe dovuto essere dichiarata⁷¹.

Nonostante il punto meriti una conferma giurisprudenziale e facendo presente che ciò non è condiviso dalla prassi, si ritiene che la presunzione non possa operare se, prima dell'inizio di un controllo fiscale, il contribuente abbia presentato il quadro RW, a prescindere dal fatto che si sia avvalso del ravvedimento operoso e che siano o meno spirati i relativi termini⁷².

⁷¹ In questo senso sembra esprimersi la circ. Agenzia delle Entrate 16.7.2015 n. 27 (§ 2.2).

⁷² Circ. Fondazione Nazionale dei Commercialisti 15.7.2015. In senso opposto, interpello Agenzia delle Entrate 4.11.2016 n. 954-62/2016.

11 OMESSA O INFEDELE DICHIARAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE

Le conseguenze sanzionatorie, sul versante delle imposte sui redditi, relative all'omessa o infedele dichiarazione dei canoni di locazione ad uso abitativo sono state modificate dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, in vigore dall'1.1.2016 e applicabile retroattivamente ex art. 3 del DLgs. 472/97.

Ai sensi del "nuovo" art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, se, nei casi dell'art. 3 del DLgs. 23/2011 (quindi in presenza di opzione per la cedolare secca), il canone di locazione immobiliare ad uso abitativo non è dichiarato o è dichiarato in misura inferiore, le sanzioni dei co. 1 e 2 sono raddoppiate.

Il dato normativo induce ad affermare che il raddoppio delle sanzioni, a differenza di ciò che prevedeva l'art. 3 co. 5 del DLgs. 23/2011, sia circoscritto all'opzione per il regime della cedolare secca^{73, 74}.

Detto ciò, la sanzione potrà essere dal 240% al 480% dell'imposta in caso di omessa dichiarazione del canone locatizio con un minimo di 500,00 euro, oppure dal 180% al 360% in caso di infedele dichiarazione del medesimo.

Riteniamo che la sanzione raddoppiata sia circoscritta, sia in caso di dichiarazione infedele che di dichiarazione completamente omessa, alla quota di reddito derivante dalle locazioni non dichiarate.

11.1 OMESSA DICHIARAZIONE DEI CANONI DI LOCAZIONE

Si ritiene che, in caso di omessa dichiarazione dei canoni, non possa operare la sanzione raddoppiata ex art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, in quanto, nel momento della verifica, è impossibile sapere se il locatore, qualora avesse dichiarato e registrato il contratto, avrebbe optato per la cedolare secca⁷⁵.

L'applicazione della sanzione raddoppiata, se si condivide tale ricostruzione, resta circoscritta alle ipotesi in cui il locatore, dopo aver omesso la registrazione e la dichiarazione dei canoni, fruisca del ravvedimento optando per la cedolare secca in sede di registrazione tardiva del contratto, o del caso in cui, dopo aver optato per la cedolare, non dichiara i canoni di locazione per gli anni successivi al primo, senza che sia intervenuta la risoluzione del contratto.

11.2 RAVVEDIMENTO OPEROSO

Le violazioni punite dall'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97 possono essere oggetto di ravvedimento operoso.

Pertanto, sempre che la dichiarazione sia presentata tempestivamente⁷⁶, ai sensi degli artt. 1 co. 7 del DLgs. 471/97 e 13 del DLgs. 472/97:

- se il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione, rimangono ferme le modalità di cui al successivo § 13, e ciò pare indirettamente confermato nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42 (§ 2.2.1);

⁷³ Nel sistema pregresso, l'art. 3 co. 5 del DLgs. 23/2011 prevedeva che, se nella dichiarazione dei redditi non fossero indicati o fossero indicati in misura inferiore i canoni di locazione immobiliare ad uso abitativo, le sanzioni da omessa dichiarazione e da dichiarazione infedele sarebbero state raddoppiate.

⁷⁴ Il regime non riguarda quindi le locazioni stipulate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, siccome l'art. 3 del DLgs. 23/2011 concerne solo i redditi fondiari.

⁷⁵ Come evidenziato, la formulazione dell'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97 induce ad affermare che il raddoppio sia circoscritto alle ipotesi di opzione per la cedolare secca.

⁷⁶ Se si rientrasse nella dichiarazione tardiva, riteniamo che, a prescindere dalla presenza di locazioni con cedolare secca, il ravvedimento dovrebbe sempre avvenire pagando 25,00 euro per la violazione dichiarativa, ferma restando la limitazione dei 90 giorni.

- se il canone di locazione non è stato dichiarato, l'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, a nostro avviso, opera solo se il contribuente, registrando tardivamente il contratto, opta per la cedolare secca sanando, come visto prima, la violazione ex art. 69 del DPR 131/86, e in questa ipotesi:
 - è necessario versare, pure in caso di dichiarazione presentata, la sanzione del 240% dell'imposta evasa ridotta;
 - il versamento delle imposte, interessi legali e sanzioni deve avvenire entro il termine per la dichiarazione dell'anno o degli anni successivi a quello in cui l'errore è stato commesso⁷⁷;
- se il canone di locazione è stato indicato in misura inferiore a quella effettiva, siamo a tutti gli effetti in presenza di una dichiarazione infedele, quindi non ci sono differenze rispetto all'esempio di cui al pallino precedente, se non per il fatto che la base su cui computare la riduzione della sanzione è il 180% dell'imposta.

La precisazione si rende necessaria in quanto l'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97 sancisce che la mancata dichiarazione del canone è sanzionata come un'omessa dichiarazione, ma la violazione rimane una dichiarazione infedele. Ciò ha riflesso sul ravvedimento, posto che occorre applicare non la lett. c) dell'art. 13 del DLgs. 472/97, che consente il ravvedimento solo entro 90 giorni dal termine per la dichiarazione con sanzione ridotta a 1/10 del minimo, bensì le altre lettere.

12 MODELLO 730

Determinati soggetti (sostanzialmente, persone fisiche possessori di soli redditi di lavoro dipendente e assimilati, di capitale, di terreni e di fabbricati) possono, in alternativa al modello REDDITI, presentare il modello 730. Tale dichiarazione è oggetto di una disciplina peculiare, contenuta negli artt. 32 - 40 del DLgs. 241/97, nel DM 31.5.99 n. 164 e negli artt. 1, 4 e 5 del DLgs. 175/2014.

In tal caso, una volta che il CAF o il professionista abilitato abbiano accettato l'incarico, la responsabilità circa il tempestivo invio del modello 730 è solo in capo a questi ultimi. Infatti, l'art. 15 del DM 31.5.99 n. 164 stabilisce che la ricevuta che il CAF o il professionista rilasciano al contribuente costituisce prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione⁷⁸.

Pertanto, in caso di omesso/tardivo invio del modello 730, l'Agenzia delle Entrate può irrogare, solo nei confronti del professionista abilitato o del CAF, la sanzione di cui all'art. 7-bis del DLgs. 241/97, da 516,00 a 5.164,00 euro.

13 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA SANATA NEI 90 GIORNI

La circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42 ha specificato che la dichiarazione integrativa inviata entro i 90 giorni dal termine è equiparata ad una dichiarazione inesatta. In base a quanto esposto, ai fini del ravvedimento operoso, l'infedele dichiarazione sanata entro i 90 giorni non rientra nell'art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97 (dichiarazione infedele, con sanzione dal 90% al 180% dell'imposta), bensì nell'art. 8 del DLgs. 471/97⁷⁹.

Trattasi di un'interpretazione insostenibile sul piano tecnico, introdotta dall'Agenzia delle Entrate per agevolare i contribuenti che intendono ravvedersi entro i 90 giorni⁸⁰.

⁷⁷ Quindi, se l'omessa indicazione del canone di locazione è commessa nel modello REDDITI 2020, il termine per il ravvedimento ex lett. b) dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97 coincide con il 30.11.2021, termine di presentazione del modello REDDITI 2021.

⁷⁸ C.T. Reg. Genova 17.4.2019 n. 480/5/19.

⁷⁹ Dichiarazione inesatta, con sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

⁸⁰ Ove non fosse stata adottata la menzionata interpretazione, gli effetti sarebbero stati incoerenti con il sistema, visto che sarebbe stato molto più conveniente omettere completamente la dichiarazione (sempre secondo la tesi della circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, nella dichiarazione tardiva il ravvedimento avviene prendendo come base di

Pertanto, se il contribuente, entro il 10.3.2021, ravvede il modello REDDITI 2020 presentato in maniera infedele (si pensi al classico caso di deduzione del costo non inerente, o di mancata tassazione del ricavo⁸¹), fruisce di un trattamento sanzionatorio di favore.

Il ravvedimento, non trattandosi di dichiarazione tardiva, non avviene ai sensi della lett. c) dell'art. 13 del DLgs. 472/97 (che prevede la riduzione al decimo), ma ai sensi della lett. a-bis), contemplante la riduzione ad un nono.

Sul versante operativo, entro il 10.3.2021 occorre:

- presentare la dichiarazione integrativa modello REDDITI 2020;
- versare le sanzioni ridotte, pari a 27,78 euro (250 / 9)^{82, 83};
- sanare gli eventuali tardivi versamenti delle imposte dovute a saldo e in acconto, con sanzione del 30% o del 15% ridotta ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97⁸⁴, pagando altresì gli interessi legali.

Nella circ. 12.10.2016 n. 42 l'Agenzia delle Entrate fa riferimento alla "dichiarazione", e non alla "dichiarazione dei redditi", ragion per cui non vi sono motivi ostativi all'applicabilità di ciò alla dichiarazione IVA.

L'Agenzia delle Entrate, sempre nella circ. 12.10.2016 n. 42, specifica che, quand'anche il ravvedimento avvenga entro i 90 giorni, rimangono ferme le altre sanzioni da dichiarazione inesatta, che non danno luogo ad infedeltà. Si pensi alla mancata indicazione separata delle plusvalenze e dei dividendi ex art. 8 co. 3-ter del DLgs. 471/97, fattispecie che necessita di un autonomo ravvedimento, avente come base di computo il minimo di 1.000,00 euro (o del 10% del valore a seconda dei casi) e non 250,00 euro⁸⁵.

Decorsi i 90 giorni, il ravvedimento, come rammentato anche nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, deve avvenire mediante le forme ordinarie, quindi, da un lato, prendendo come base di computo la sanzione del 90% ridotta a seconda di quando ci si ravvede, dall'altro, pagando le imposte e gli interessi legali e presentando la dichiarazione integrativa. Non vi è necessità di versare le sanzioni ridotte per i tardivi versamenti.

Fattispecie	Entro i 90 giorni	Dopo i 90 giorni
Sanzioni dichiarative ridotte	27,78 euro (250 / 9)	Sanzione del 90% ridotta a

computo la sanzione di 250,00 euro, in quanto la dichiarazione tardiva è equiparata ad una dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte).

⁸¹ Come rammentato nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, si può trattare, in sostanza, di ogni violazione comportante evasione che non rientra nelle procedure di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione, posto che queste sono di diritto sanzionate nella misura del 30%, come prevede l'art. 13 del DLgs. 471/97.

⁸² Relativamente al codice tributo, non si rinvergono chiarimenti ufficiali espressi, quindi sembra corretto l'utilizzo del codice della sanzione connessa al tributo (se si tratta di IRPEF, si dovrebbe utilizzare il codice "8901"). In merito all'anno da indicare nel modello F24, dovrebbe essere l'anno cui si riferisce la dichiarazione (quindi, nel nostro caso, il 2019). Invece, estendendo a questa fattispecie l'orientamento di prassi relativo all'annualità da indicare in caso di ravvedimento sulla dichiarazione tardiva (circ. DRE Veneto 24.10.2000 n. 51512; guida "Errori fiscali: conseguenze e rimedi", pubblicata con comunicato stampa del 16.1.2006), bisognerebbe indicare non l'anno cui si riferisce la dichiarazione bensì quello di commissione della violazione (quindi il 2020). Ciò quand'anche il ravvedimento avvenga nell'anno 2021 (i 90 giorni scadono il 10.3.2021, posto che il termine di presentazione è spirato il 10.12.2020).

⁸³ Se nella dichiarazione sono liquidate più imposte (il caso classico è quello delle addizionali all'IRPEF), dovrebbe essere sufficiente pagare un'unica sanzione di 27,78 euro, e non tante sanzioni quante sono le imposte. L'equiparazione con l'art. 8 del DLgs. 471/97, che prevede una sola sanzione fissa a prescindere dal numero di violazioni, depone in tal senso.

⁸⁴ Salve le ulteriori riduzioni della sanzione per ritardi non superiori a 14 giorni.

⁸⁵ Lo stesso si dovrebbe affermare per le sanzioni connesse ad obblighi di comunicazione da assolvere nel modello REDDITI, come quelle per le minusvalenze di cui all'art. 11 co. 4-bis del DLgs. 471/97.

		seconda di quando ci si ravvede (da 1/8 a 1/6)
Versamento imposte	Sì	Sì
Fattispecie	Entro i 90 giorni	Dopo i 90 giorni
Versamento interessi legali	Sì	Sì
Ravvedimento tardivi versamenti del saldo e degli acconti	Sì	NO
Presentazione della dichiarazione integrativa	Sì	Sì

13.1 QUADRO RW

L'art. 5 del DL 167/90 stabilisce che se il quadro RW è presentato con un ritardo non superiore a 90 giorni, è irrogata una sanzione fissa di 258,00 euro. Ad uguali conclusioni, per esigenze di ordine sistematico, si deve pervenire per il quadro RW presentato in maniera infedele, senza ad esempio indicare uno o più conti esteri.

Il quadro RW non è considerato un'autonoma dichiarazione, ma un obbligo di natura tributaria che, ai sensi dell'art. 4 del DL 167/90, va assolto all'interno della dichiarazione dei redditi.

Per questa ragione, se il contribuente presenta la dichiarazione dei redditi nei termini senza compilare il quadro RW, questo può essere oggetto di autonomo ravvedimento anche spirati i 90 giorni⁸⁶. Naturalmente, il ravvedimento dovrebbe avvenire prendendo come base di computo le sanzioni proporzionali dell'art. 5 del DL 167/90, e non la sanzione fissa di 258,00 euro⁸⁷.

Qualora, invece, la dichiarazione dei redditi sia stata omessa, almeno secondo l'opinione dell'Agenzia delle Entrate⁸⁸, sia la violazione dichiarativa che l'omessa presentazione del quadro RW soggiacciono al limite temporale dei 90 giorni. Dunque, se, decorsi i 90 giorni, la dichiarazione non sia stata presentata, anche il quadro RW non sarebbe più ravvedibile.

Alla luce del fatto che, tecnicamente, il quadro RW non è considerato una "dichiarazione", in ogni caso il ravvedimento entro i 90 giorni rientrerebbe nell'art. 13 co. 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione di 258,00 euro a un nono, sia quando si ravvede il solo quadro RW sia quando, unitamente a ciò, si ravvede anche la tardiva presentazione della dichiarazione dei redditi.

Occorrerà dunque pagare una sanzione pari a 28,67 euro (258 / 9). In assenza di chiarimenti ufficiali, il codice tributo da utilizzare dovrebbe essere "8911", con indicazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione (il 2020 se si tratta di quadro RW che avrebbe dovuto essere presentato unitamente al modello REDDITI 2020⁸⁹).

Fattispecie	Sanzione dichiarativa	Quadro RW	Norma	Art. 13 del DLgs. 472/97
Dichiarazione non presentata (sanata entro i 90 giorni)	25,00 euro (250 / 10)	28,67 euro (258 / 9)	Artt. 5 del DL 167/90 e 1 del DLgs. 471/97	lett. c) (modello REDDITI) + lett. a-bis) (quadro RW)

⁸⁶ Ove il quadro RW, tecnicamente, fosse considerato una dichiarazione, il ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, sarebbe soggetto al limite temporale dei 90 giorni.

⁸⁷ In questo senso la ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82.

⁸⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 16.7.2015 n. 27 (§ 2.3).

⁸⁹ Detta tesi, in assenza di chiarimenti ufficiali, prende le mosse dall'orientamento di prassi relativo all'annualità da indicare in caso di ravvedimento sulla dichiarazione tardiva (circ. DRE Veneto 24.10.2000 n. 51512; guida "Errori fiscali: conseguenze e rimedi", pubblicizzata con comunicato stampa del 16.1.2006), secondo il quale si indica non l'anno cui si riferisce la dichiarazione bensì quello di commissione della violazione.

Dichiarazione senza quadro RW (corretta entro 90 giorni)	27,78 euro (250 / 9) ⁹⁰	28,67 euro (258 / 9)	Artt. 5 del DL 167/90 e 8 del DLgs. 471/97	lett. a-bis)
Fattispecie	Sanzione dichiarativa	Quadro RW	Norma	Art. 13 del DLgs. 472/97
Dichiarazione con quadro RW infedele (corretta entro 90 giorni)	27,78 euro (250 / 9) ⁹¹	28,67 euro (258 / 9)	Artt. 5 del DL 167/90 e 8 del DLgs. 471/97	lett. a-bis)

Rimane naturalmente necessario ravvedere anche i tardivi versamenti oppure le violazioni da dichiarazione infedele relative all'IVIE e all'IVAFE⁹².

13.2 MODELLO 730

Nel caso in cui, presentato il modello 730, il contribuente si accorga, ad esempio, di aver omesso l'indicazione di un reddito, non è possibile inviare un modello 730 integrativo, ma è necessario presentare il modello REDDITI⁹³.

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 12.10.2016 n. 42, ha specificato che:

- se viene presentata una dichiarazione correttiva nei termini, non sussistono violazioni dichiarative, ma solo quelle sul tardivo versamento del saldo e degli acconti d'imposta, che devono essere oggetto di ravvedimento operoso;
- se è spirato il termine per la correttiva nei termini e il contribuente si ravvede entro i 90 giorni, rimane ferma la procedura indicata in precedenza (equiparazione con la dichiarazione inesatta, quindi necessità di versare, per la violazione dichiarativa, 27,78 euro, unitamente alle imposte, agli interessi legali e alle sanzioni sui versamenti ridotte);
- se spirano i 90 giorni, occorre ravvedere, mediante le consuete modalità, la violazione da dichiarazione infedele.

⁹⁰ Detta sanzione va corrisposta solo se, unitamente alla violazione da quadro RW, sussistono anche violazioni da dichiarazione infedele (ad esempio, indebita deduzione di costi).

⁹¹ Detta sanzione va corrisposta solo se, unitamente alla violazione da quadro RW, sussistono anche violazioni da dichiarazione infedele (ad esempio, indebita deduzione di costi).

⁹² Vedasi la ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82, secondo cui, anche per l'IVIE/IVAFE, se il ravvedimento della dichiarazione infedele avviene nei 90 giorni, occorre ravvedere i tardivi versamenti relativi a tali imposte. Invece, se il ravvedimento avviene dopo, bisogna ravvedere la sanzione da dichiarazione infedele ex art. 1 del DLgs. 471/97, che prevede una sanzione base pari al 90%.

⁹³ La presentazione di un modello 730 integrativo è infatti circoscritta alle ipotesi in cui l'integrazione è a favore del contribuente oppure agli errori che non incidono sulla determinazione dell'imposta (art. 14 del DM 31.5.99 n. 164).