

# **Ravvedimento operoso - Infedele dichiarazione dei redditi, IRAP e IVA**

## 1 PREMESSA

Nelle imposte sui redditi, nell'IVA e nell'IRAP, la dichiarazione rappresenta un momento fondamentale del procedimento impositivo, in un sistema, come quello italiano, fondato principalmente sull'autotassazione.

Difatti, la correttezza e la veridicità dei dati dichiarati sono soggetti ad un controllo da esercitarsi entro termini decadenziali: ove emergano irregolarità, oltre al recupero dell'imposta l'Agenzia delle Entrate è legittimata ad irrogare le sanzioni da dichiarazione infedele, disciplinate dagli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97.

Considerata la vasta gamma di situazioni che, pur nel rispetto della tassatività, possono rientrare nella dichiarazione infedele, si tratta di una sanzione largamente applicata in relazione alla quale opera il ravvedimento operoso.

Il regime sanzionatorio della dichiarazione infedele, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA, è stato modificato dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, in vigore dall'1.1.2016 ma applicabile retroattivamente in ragione dell'art. 3 del DLgs. 472/97. A livello generale, è stata diminuita la pena base per la violazione in oggetto, prevedendo, nel contempo, aumenti per condotte fraudolente e diminuzioni quando l'evasione è contenuta in determinati limiti o non causa danni all'Erario.

## 2 CONDOTTA SANZIONABILE

La disciplina relativa alla dichiarazione infedele è contenuta:

- nell'art. 1 del DLgs. 471/97, per la dichiarazione dei redditi e IRAP<sup>1</sup>;
- nell'art. 5 del DLgs. 471/97, per la dichiarazione IVA.

A seguito del DLgs. 24.9.2015 n. 158, viene abbassata la sanzione "base" per la dichiarazione infedele, che diviene dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, in luogo di quella dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito.

La nuova versione degli artt. 1 co. 2 e 5 co. 4 del DLgs. 471/97 fa riferimento alla "differenza del credito utilizzato" e non più alla sola "differenza del credito", sicché si può dedurre che non potrà essere sanzionato, ai sensi delle norme richiamate, il contribuente che indica in dichiarazione un credito non spettante, senza utilizzarlo in compensazione, "orizzontale" o "verticale"<sup>2, 3, 4</sup>.

Detta sanzione è aumentata della metà "quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente".

---

<sup>1</sup> Prima del DLgs. 24.9.2015 n. 158, ai fini IRAP la disciplina era contenuta negli artt. 32 e 33 del DLgs. 446/97 (che sono stati abrogati), ed era analoga a quella della dichiarazione dei redditi. Ora, l'art. 1 del DLgs. 471/97 si riferisce anche all'indicazione di un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato.

<sup>2</sup> Così Cass. 26.3.2021 n. 8588.

<sup>3</sup> In casi come quello descritto è irrogata la sanzione da dichiarazione inesatta da 250,00 a 2.000,00 euro, di cui all'art. 8 del DLgs. 471/97 (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n. 8, § 15.1).

<sup>4</sup> Nel sistema ante DLgs. 158/2015, invece, poteva comunque essere irrogata la sanzione proporzionale, non avendo rilevanza che il credito non fosse stato utilizzato, quindi né rimborsato né riportato a nuovo (Cass. 28.9.2018 n. 23506).

Fuori dalle ipotesi appena menzionate, la sanzione da dichiarazione infedele è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro<sup>5</sup>.

Permane l'aumento del terzo per omessa indicazione dei redditi esteri, con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

Tanto premesso, l'art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97 prevede la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte:

- un reddito o valore della produzione imponibile inferiore all'accertato;
- un'imposta inferiore a quella dovuta;
- un credito utilizzato superiore a quello spettante;
- indebite detrazioni d'imposta o deduzioni dall'imponibile, anche se sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte<sup>6</sup>.

Sono così suscettibili di integrare la violazione in esame, oltre alle casistiche che verranno esaminate in prosieguo:

- tutti i recuperi a tassazione relativi alle categorie reddituali contemplate dal TUIR, come, ad esempio:
  - il disconoscimento di costi indeducibili;
  - la ripresa a tassazione delle quote di ammortamento;
  - gli errori commessi nell'applicazione della legislazione in materia di reddito d'impresa, come quelli sulla deduzione degli accantonamenti;
  - il disconoscimento di particolari regimi tributari, si pensi al consolidato fiscale ex artt. 117 ss. del TUIR;
- gli accertamenti con cui il reddito viene determinato in base a metodi presuntivi o induttivi, come nelle percentuali di ricarico;
- le rettifiche di riqualificazione dei redditi dichiarati<sup>7, 8</sup>.

---

<sup>5</sup> La dichiarazione infedele è dimezzata per gli imprenditori ed esercenti arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro che evitano, per tutte le transazioni finanziarie, il contante e indicano, nella dichiarazione dei redditi e IVA, i rapporti intrattenuti con gli istituti di credito (art. 2 co. 36-*vicies ter* del DL 138/2011).

<sup>6</sup> In questo caso emergono problemi in quanto l'indebita fruizione di deduzioni dall'imponibile e di detrazioni di imposta può essere contestata mediante liquidazione automatica della dichiarazione (art. 36-*bis* del DPR 600/73) e, in special modo, in occasione del controllo formale (art. 36-*ter* del DPR 600/73), con sanzione pari al 30% ai sensi dell'art. 13 co. 2 del DLgs. 471/97. Il dato normativo non è chiarissimo siccome, da un lato, l'art. 36-*ter* del DPR 600/73 consente di escludere le detrazioni "non spettanti" in base ai documenti richiesti, mentre l'art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97 riconosce la possibilità di irrogare la sanzione da infedele dichiarazione quando il contribuente espone "indebite detrazioni d'imposta". In base al principio desumibile dalla Cass. 6.8.2014 n. 17631, se il disconoscimento postula valutazioni giuridiche complesse il contribuente può censurare il ruolo posto che sarebbe stato necessario un accertamento. Cfr. anche C.T. Reg. Torino 25.10.2018 n. 1698/6/18.

<sup>7</sup> Ove il datore di lavoro abbia stipulato con l'Agenzia delle Entrate un accertamento con adesione, si estingue l'obbligazione tributaria ma non la sanzione da dichiarazione infedele delle somme che il dipendente avrebbe dovuto dichiarare (Cass. 7.4.2022 n. 11337).

<sup>8</sup> La giurisprudenza ha sancito che non possono esserci sanzioni quando il contribuente abbia diritto ad un'esenzione, come l'abrogata esenzione decennale dall'IRPEG, posto che viene meno la condizione per la loro applicazione (Cass. 31.3.2008 n. 8218).

Sul computo della sanzione, per maggiore imposta si intende la differenza tra ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e liquidabile ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73 e dell'art. 54-*bis* del DPR 633/72<sup>9</sup>. Il Ministero delle Finanze ha specificato che nella base di calcolo si tiene conto pure del minor credito o del minor rimborso spettanti a seguito della rettifica<sup>10</sup>.

Ai fini IVA, l'art. 5 co. 4 del DLgs. 471/97 stabilisce che se nella dichiarazione risulta un'imposta inferiore a quella dovuta, o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato. Tale violazione può scaturire da:

- operazioni imponibili non dichiarate e/o non documentate;
- operazioni erroneamente ritenute esenti o non imponibili;
- applicazione di aliquote inferiori a quelle previste;
- indebite detrazioni d'imposta;
- erronea applicazione di regimi speciali, o di favore;
- accertamenti con cui il maggior imponibile viene determinato in base a metodi presuntivi, come nelle percentuali di ricarico.

#### **Violazioni prodromiche e su obblighi comunicativi**

Per l'Erario, la dichiarazione infedele non assorbe le violazioni su fatturazione e registrazione, quindi in detta ipotesi così come nella presentazione, per più anni, di dichiarazioni infedeli, opera l'art. 12 del DLgs. 472/97 sul cumulo giuridico<sup>11</sup>.

La dichiarazione infedele è indipendente rispetto alle violazioni relative a obblighi comunicativi che vanno assolti all'interno della dichiarazione. Si pensi alla mancata indicazione separata delle plusvalenze e dei dividendi ex art. 8 co. 3-*ter* del DLgs. 471/97, o delle minusvalenze ex art. 11 co. 4-*bis* del DLgs. 471/97.

#### **Omesso versamento delle imposte non dichiarate**

In presenza di infedeltà dichiarativa, l'unica sanzione applicabile è quella dell'art. 1 del DLgs. 471/97: la condotta si concretizza nell'aver presentato una dichiarazione dalla quale scaturisce un'imposta inferiore a quella dovuta.

Non sono applicabili le sanzioni da omesso versamento delle imposte che il contribuente, in ragione della menzionata infedeltà, non ha corrisposto. Ciò siccome non si verte nell'art. 13 del DLgs. 471/97, che sanziona ogni tardivo versamento, in special modo quello derivante dalle imposte che, dopo essere state dichiarate non sono state pagate. Tale interpretazione è confermata dalla pras-

<sup>9</sup> Artt. 1 co. 4 e 5 co. 4-*quater* del DLgs. 471/97.

<sup>10</sup> C.M. 25.1.99 n. 23/E (cap. I, § 1). In base alla C.M. 19.8.86 n. 33, se, a seguito di presentazione della dichiarazione contenente una domanda di rimborso pari a 100, la dichiarazione viene rettificata azzerandola, la sanzione andrà calcolata su 100. Potrebbero sorgere dubbi sulla validità di questa affermazione a seguito del DLgs. 158/2015, ove la sanzione sussiste solo se il minor credito che emerge dalla rettifica è stato utilizzato. La *ratio legis* che sta alla base della modifica normativa potrebbe valere anche nel caso del rimborso, sicché non sarebbe sanzionabile ai sensi dell'art. 1 del DLgs. 471/97 la dichiarazione che, a causa di violazioni astrattamente riconducibili ad infedeltà dichiarative, sfoci in una domanda di rimborso indebita, quantomeno nella misura in cui il rimborso non fosse poi ottenuto.

<sup>11</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 10.1) e risposta n. 14 dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022.

Le violazioni degli artt. 6 e 9 del DLgs. 471/97 saranno di fatto assorbite in ragione del cumulo, visto che la sanzione più grave è quella dichiarativa.

si<sup>12</sup> e dalla giurisprudenza<sup>13</sup>. Ai fini IVA il discorso è diverso, siccome la prassi ritiene sanzionabili gli omessi versamenti commessi nella liquidazione periodica<sup>14</sup>.

## 2.1 AUMENTO DELLA METÀ DELLA SANZIONE

La sanzione da dichiarazione infedele è aumentata della metà *“quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”*<sup>15</sup>.

Trattasi di aumento operante sulla sanzione irrogata dall'ente impositore; quindi, se contestata nella misura massima, l'aumento è sul 180% dell'imposta.

In virtù di ciò, la sanzione può essere dal 135% al 270% dell'imposta. Spetta all'ente impositore fornire la prova che giustifica l'aumento.

Detto aumento è stato introdotto dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, in vigore dall'1.1.2016; pertanto, opera per le condotte poste in essere da tale data, quindi dalle dichiarazioni UNICO, IRAP e IVA 2016, relative all'anno 2015.

## 2.2 RIDUZIONE DI UN TERZO DELLA SANZIONE

Fuori dal caso delle condotte fraudolente (in cui opera l'aumento della metà), *“la sanzione da dichiarazione infedele è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000”*<sup>16</sup>.

Dunque, la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta diventa dal 60% al 120%.

A ben vedere, si tratta di una formulazione normativa “infelice”.

In ottica letterale, sembra che l'unico limite alla riduzione di un terzo sia rappresentato dalla soglia d'imposta dei 30.000,00 euro, ma, se così stanno le cose, appare pleonastico il riferimento al 3%<sup>17</sup>. Questo, però, è l'unico significato che può essere attribuito alla norma: dal punto di vista lessicale, la parola “comunque” è sinonimo di “in ogni caso” o di “in qualsiasi modo”, quindi appare non convincente una tesi che ritenesse necessaria la presenza di entrambi i requisiti (il limite del

<sup>12</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42.

<sup>13</sup> Cass. 11.1.2022 n. 483 e Cass. 7.12.2020 n. 27963. Cfr. anche C.T. Prov. Milano 25.3.2015 n. 823/8/15, C.T. Prov. Torino 10.8.2012 n. 67/18/12 e C.T. Prov. Ravenna 28.3.2011 n. 57/1/11.

<sup>14</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 10.1) e risposta n. 14 dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022.

Nel senso che le sanzioni sulla fatturazione infedele, di cui all'art. 6 del DLgs. 471/97, non assorbono la sanzione sui versamenti dell'IVA periodica, si veda Cass. 14.11.2018 n. 29299. In senso contrario, per la simile fattispecie di indebita detrazione ex art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97, si veda C.T. Reg. Firenze 18.4.2017 n. 1005/16/17.

<sup>15</sup> Art. 1 co. 3 del DLgs. 471/97. In termini analoghi si esprime l'art. 5 co. 4-bis del DLgs. 471/97: *“la sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”*.

<sup>16</sup> Art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97. In termini analoghi l'art. 5 co. 4-ter del DLgs. 471/97: *“fuori dai casi di cui al comma 4-bis, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a euro 30.000”*.

<sup>17</sup> Nella Relazione illustrativa al DLgs. 24.9.2015 n. 158 si precisa che l'introduzione del limite dei 30.000,00 euro è funzionale ad evitare che i soggetti di grandi dimensioni fruiscono di una “franchigia di evasione” (quella del 3%) che può essere cospicua.

3% e dei 30.000,00 euro). Tuttavia, l'interpretazione ufficiale potrebbe essere diversa, nel senso di ritenere applicabile il minore dei due limiti.

Relativamente al limite del 3%, esso va computato raffrontando la maggiore imposta accertata e quella dichiarata. Ad esempio, per le persone fisiche, sembrerebbe corretto fare riferimento all'imposta a saldo, come risultante dal quadro RN riga 45 del modello REDDITI PF 2022, poiché solo tale ammontare costituisce l'effettivo debito tributario dovuto dal contribuente.

È opportuno ribadire che la riduzione non trova applicazione in presenza di condotte fraudolente, eventualità in cui permane l'ordinaria sanzione dal 90% al 180% dell'imposta aumentata della metà.

Questa riduzione è stata introdotta dal DLgs. 24.9.2015 n. 158, in vigore dall'1.1.2016; in ragione del *favor rei*, opera però anche per le violazioni commesse in data anteriore, salvo l'atto impositivo sia già definitivo.

Fattispecie	Sanzione ante DLgs. 158/2015	Sanzione post DLgs. 158/2015
Sanzione base	Dal 100% al 200%	Dal 90% al 180%
Omessa/infedele/irregolare compilazione del modello sugli ISA <sup>18</sup>	-	Da 250,00 a 2.000,00 euro
Condotte fraudolente	Nessuna previsione	Dal 135% al 270% dell'imposta
Evasione massima di 30.000,00 euro	Nessuna previsione	Dal 60% al 120% dell'imposta
Redditi prodotti all'estero	Dal 133% al 266%	Dal 120% al 240%
Locazioni immobiliari non dichiarate	Dal 240% al 480%	Dal 240% al 480%
Locazioni immobiliari dichiarate infedelmente	Dal 200% al 400%	Dal 180% al 360%
Errori sull'imputazione a periodo	Dal 100% al 200%	Dal 60% al 120%
Errori sull'imputazione a periodo senza danno erariale	Dal 100% al 200%	250,00 euro

### 2.3 VIOLAZIONI CHE NON COMPORTANO EVASIONE

Le inosservanze che non danno luogo ad infedeltà possono, salve le violazioni meramente formali ex art. 6 co. 5-*bis* del DLgs. 472/97, integrare la dichiarazione inesatta dell'art. 8 del DLgs. 471/97, con sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

Si tratta di errori dichiarativi che non comportano l'emersione di una maggiore imposta o di un minor credito, come, ad esempio, la dichiarazione:

- con indicazioni errate/omesse per l'individuazione del contribuente;
- con indicazioni errate e/o omesse per la determinazione del tributo;
- con indicazioni errate/omesse su elementi rilevanti per i controlli<sup>19</sup>.

### 2.4 ILLECITO PENALE E PRINCIPIO DI SPECIALITÀ

La dichiarazione infedele è un illecito penale disciplinato all'art. 4 del DLgs. 74/2000. Tale norma stabilisce che, fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3<sup>20</sup>, è punito con la reclusione da 2 a 4 anni e 6

<sup>18</sup> Fattispecie contemplata dall'art. 9-*bis* co. 17 del DL 50/2017.

<sup>19</sup> Si pensi alla dichiarazione che espone un credito inferiore allo spettante e non utilizzato in compensazione (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n. 8, § 15.1), alla mancata indicazione dell'opzione/revoca dei regimi contabili e di determinazione dell'IVA di cui all'art. 1 del DPR 442/97 (C.M. 27.8.98 n. 209/E) o all'accertamento di una minor perdita.

mesi chiunque, per evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, se, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000,00 euro;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro.

Ai fini dell'illecito penale, per effetto del co. 1-*bis* dell'art. 4 del DLgs. 74/2000, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali<sup>21</sup>.

Qualora la condotta del contribuente sia suscettibile di violare, nel contempo, una norma penale e una fiscale, le sanzioni amministrative potrebbero essere non dovute in applicazione del principio di specialità ex art. 19 del DLgs. 74/2000.

### **3 INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE (ISA)**

L'art. 9-*bis* del DL 50/2017 ha istituito gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Il livello di affidabilità fiscale derivante dagli ISA, unitamente alle informazioni presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari, è considerato per definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione<sup>22</sup>.

Ai sensi dell'art. 9-*bis* co. 10 del DL 50/2017, non si applicano sanzioni e interessi nei confronti dei contribuenti che indicano ricavi e compensi non annotati nelle scritture contabili per migliorare il profilo di affidabilità. In breve, esiste una causa di non punibilità che vale per le imposte sui redditi, per l'IRAP e per l'IVA, in quest'ultimo caso per l'incremento del volume d'affari<sup>23</sup>.

#### **3.1 OMESSA/INFEDELE PRESENTAZIONE DEL MODELLO**

Per effetto dell'art. 9-*bis* co. 16 del DL 50/2017 sono previste sanzioni conseguenti a violazioni relative all'obbligo di presentazione del modello, allegato alla dichiarazione dei redditi, relativo ai dati aventi rilevanza ai fini ISA.

---

<sup>20</sup> Trattasi, sostanzialmente, di fattispecie caratterizzate da condotte fraudolente oppure simulatorie, consistenti, ad esempio, nell'utilizzo di fatture false o di artifici strumentali all'abbattimento dell'imponibile, anche sul lato attivo (omessa dichiarazione di ricavi).

<sup>21</sup> Dunque, diverse condotte che, sul versante amministrativo, integrano un illecito ai sensi degli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97, non costituiscono reato.

<sup>22</sup> Ai fini della definizione di tali strategie, l'Agenzia delle Entrate tiene conto di un livello di affidabilità minore o uguale a 6 (prov. Agenzia delle Entrate 10.5.2019 n. 126200).

<sup>23</sup> Relativamente ai versamenti (anche a titolo di IVA), il co. 10 dell'articolo richiamato afferma che occorre eseguirli entro i termini per il saldo delle imposte sui redditi. Qualora il contribuente si "adequi" alle risultanze ISA senza corrispondere le maggiori imposte, è configurabile la violazione di omesso o tardivo versamento ex art. 13 del DLgs. 471/97.

L'omessa, errata o incompleta compilazione del modello ISA sono sanzionate, ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97, da 250,00 a 2.000,00 euro<sup>24</sup>.

Nei casi di omissione della comunicazione ISA, l'Agenzia delle Entrate può procedere, previo contraddittorio, ad accertamento induttivo in base agli artt. 39 co. 2 del DPR 600/73 e 55 del DPR 633/72.

### **3.2 INVITO ALLA REGOLARIZZAZIONE**

L'Agenzia delle Entrate, prima della contestazione della violazione, mette a disposizione del contribuente, ai sensi dell'art. 1 co. 634 - 636 della L. 190/2014, le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi<sup>25</sup>.

Della condotta del contribuente si tiene conto nella graduazione della sanzione.

## **4 DICHIARAZIONE RELATIVA A PIÙ TRIBUTI**

Può succedere che la dichiarazione dei redditi abbia rilievo per più tributi, e questo è lampante in caso di invio della c.d. "dichiarazione unificata", o che in essa siano liquidate anche imposte sostitutive, come la c.d. "cedolare secca".

Sui risvolti sanzionatori di ciò non constano interventi della giurisprudenza.

Nella C.M. 25.1.99 n. 23/E (cap. I, § 1) si era specificato che, se la dichiarazione infedele rileva ai fini di più tributi, si devono applicare, ove ammesso dall'art. 12 del DLgs. 472/97, il cumulo giuridico e la continuazione.

### **4.1 DICHIARAZIONE UNIFICATA**

L'art. 3 co. 1 del DPR 322/98, prima della L. 190/2014, stabiliva che i soggetti "solari" tenuti all'invio della dichiarazione dei redditi e 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)<sup>26</sup>.

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 2016<sup>27</sup>.

La dichiarazione unificata era una modalità di adempimento dell'obbligo dichiarativo, per cui, ai

---

<sup>24</sup> L'inesattezza o la incompletezza dei dati potrebbe avere l'ulteriore effetto di impedire l'accesso al regime premiale di cui all'art. 9-*bis* co. 11 del DL 50/2017 (circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20, § 7.2), che, tra l'altro, inibisce gli accertamenti analitico-induttivi e limita le ipotesi in cui è obbligatorio, ai fini della compensazione, il visto di conformità.

<sup>25</sup> Il provv. Agenzia delle Entrate 10.5.2019 n. 126200 ha previsto l'indicazione, nel testo delle comunicazioni di presentazione della dichiarazione, di apposito "invito" al contribuente a trasmettere il modello ISA.

<sup>26</sup> 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 va presentata in via separata.

<sup>27</sup> 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 IVA di cui all'art. 8-*bis* del DPR 322/98.

fini sanzionatori, rimaneva ferma l'autonomia delle dichiarazioni<sup>28</sup>. Per questo motivo, se un contribuente obbligato all'invio della dichiarazione IRES e IVA aveva commesso infedeltà dichiarative che valevano per entrambi i tributi, due erano le violazioni, ancorché il modello fosse unico.

#### **4.2 ADDIZIONALI REGIONALI, COMUNALI E ALTRI TRIBUTI**

Nel modello REDDITI possono essere dichiarate e liquidate imposte ulteriori rispetto all'IRPEF, come le addizionali regionali e comunali.

La prassi degli uffici consiste nell'irrogare, con applicazione dell'art. 12 del DLgs. 472/97, tante sanzioni per dichiarazione infedele quante sono le imposte.

In genere, i testi normativi di riferimento rinviano, in punto sanzioni, alla disciplina delle imposte sui redditi, per cui ciò potrebbe ritenersi legittimo<sup>29</sup>.

Rimane fermo che le sanzioni possono essere irrogate solo in quanto esista una norma che lo ammetta: per questo motivo, alcuna sanzione da dichiarazione infedele è contestabile per l'omessa compilazione del quadro CS, sul contributo di solidarietà di cui all'art. 2 co. 2 del DL 138/2011. Infatti, né tale norma né il relativo decreto attuativo (DM 21.11.2011) rinviano, in punto sanzioni, alla disciplina in materia di imposte sui redditi<sup>30</sup>.

#### **4.3 REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA**

Le violazioni relative ai redditi soggetti a tassazione separata indicati in dichiarazione possono comportare la sanzione da dichiarazione infedele.

Basti pensare alla dichiarazione di un reddito inferiore all'effettivo, che cagiona la liquidazione di un'imposta inferiore ad opera dell'Agenzia delle Entrate.

#### **4.4 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI**

Le violazioni connesse ai contributi previdenziali e assistenziali determinati nell'ambito della dichiarazione dei redditi non sono sanzionate ai sensi dell'art. 1 del DLgs. 471/97, norma valevole solo per i tributi. Del pari, non è possibile il ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97<sup>31</sup>.

Quindi, da un punto di vista sanzionatorio, l'omessa compilazione, nel modello REDDITI PF 2022, del quadro RR, non configura una dichiarazione infedele, ma potrebbe rientrare nell'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97, che prevede una sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro per dichiarazione "inesatta".

Si evidenzia che, ai sensi dell'art. 116 co. 8 lett. b) primo periodo della L. 388/2000, in caso di evasione contributiva connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, è prevista una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30% dei contributi non versati<sup>32</sup>. L'INPS, con il messaggio 15.1.2014 n. 821, ha chiarito che tale sanzione va applicata, in caso di mancato

<sup>28</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2002 n. 54 (§ 17.1) sulla dichiarazione omessa.

<sup>29</sup> Si vedano gli artt. 50 co. 6 del DLgs. 446/97 e 1 co. 8 del DLgs. 360/98 in materia di addizionali regionali e comunali o, in relazione all'IVIE/IVAFE, l'art. 19 co. 17 e 22 del DL 201/2011, o ancora l'art. 1 co. 466 della L. 266/2005 sulla c.d. "tassa etica".

<sup>30</sup> Rimane ferma la sanzione ex art. 13 del DLgs. 471/97, qualora il contributo di solidarietà dichiarato non sia stato versato. 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.

<sup>31</sup> In ambito contributivo sono previste specifiche ipotesi di ravvedimento, disciplinate dall'art. 116 co. 8 lett. b) della L. 388/2000.

<sup>32</sup> Tale sanzione non può superare il 60% dei contributi non pagati entro la scadenza di legge.

pagamento del dovuto, al professionista titolare del reddito fiscale che abbia omesso l'iscrizione e/o la determinazione nel modello REDDITI della contribuzione, mediante il quadro RR.

## 5 ERRATA IMPUTAZIONE A PERIODO<sup>33</sup>

L'errata imputazione a periodo delle componenti reddituali è considerata una violazione che dà luogo all'ordinaria sanzione da dichiarazione infedele.

A seguito del DLgs. 24.9.2015 n. 158, l'art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97 disciplina la fattispecie, prevedendo che, fuori dalle ipotesi del co. 3 (aumento della metà in conseguenza di condotte fraudolente), la sanzione da dichiarazione infedele è ridotta di un terzo quando l'infedeltà deriva dall'errata imputazione a periodo, *“purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente”*<sup>34</sup>.

Supponiamo un contribuente che, nell'anno x+2, dichiara un ricavo che avrebbe dovuto essere dichiarato nell'anno x. La riduzione di un terzo si applica se, ad esempio, l'accertamento è notificato nell'anno x+3.

In merito ai componenti negativi di reddito, non ci sono limitazioni<sup>35</sup>.

La riduzione di un terzo, a prescindere da quanto sopra esposto, rimane se la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque inferiori a 30.000,00 euro<sup>36</sup>.

Il tutto vale anche per i redditi di lavoro autonomo, ove sia violato il criterio di “cassa”.

Fermo restando quanto detto, la prassi e la giurisprudenza concordano sul fatto che, a seguito del recupero a tassazione del costo per errore sull'imputazione temporale, il contribuente ha diritto al rimborso delle maggiori imposte pagate per effetto della mancata deduzione del medesimo nell'anno corretto<sup>37</sup>. L'Agenzia delle Entrate ha manifestato la disponibilità a definire ciò mediante adesione, ove, a seguito di una “compensazione” tra le due poste, le sanzioni da dichiarazione infedele vengono ridotte a 1/3 del minimo<sup>38</sup>.

### **Mancanza di danno per l'Erario**

Qualora la violazione della competenza fiscale non abbia comportato danno per l'Erario, opera la sanzione fissa di 250,00 euro<sup>39</sup>.

Potrebbe essere il caso in cui, nei soggetti IRES ove il tributo è proporzionale, i ricavi sono stati dichiarati anticipatamente, o i costi sono stati dichiarati posticipatamente<sup>40</sup>. Riprendendo l'esempio

<sup>33</sup> In generale, le violazioni sull'errata imputazione a periodo delle componenti reddituali non danno luogo al reato di dichiarazione infedele (art. 4 co. 1-bis del DLgs. 74/2000).

<sup>34</sup> Ove il contribuente invochi la menzionata riduzione, deve dimostrare la presenza di questi requisiti (C.T. Reg. Roma 21.9.2021 n. 4144/11/21).

<sup>35</sup> Per i componenti positivi, è necessario che siano stati dichiarati nell'anno dell'accertamento o in uno anteriore, mentre per quelli negativi occorre che non siano dedotti più volte.

<sup>36</sup> Ciò ai sensi del primo periodo del co. 4 dell'art. 1 del DLgs. 471/97, che esclude dalla riduzione le sole condotte fraudolente, e non anche quelle relative alla competenza fiscale.

<sup>37</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2010 n. 23 e 20.9.2012 n. 35 (§ 1.4); in giurisprudenza, per tutte, Cass. 10.3.2008 n. 6331, Cass. 3.2.2021 n. 2420 e Cass. 22.2.2022 n. 5696.

<sup>38</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 2.8.2012 n. 31.

<sup>39</sup> In passato, parte minoritaria della giurisprudenza riteneva che, non essendoci danno per l'Erario, la violazione sarebbe stata non sanzionabile (tesi sostenuta da Cass. 30.12.2009 n. 28016 e C.T. Prov. Torino 21.1.2010 n. 10/18/10).

della Relazione illustrativa al DLgs. 158/2015, si pensi anche al ricavo tassato in via anticipata riducendo una perdita: in tal caso, non vi è danno erariale, salva l'ipotesi in cui, nel periodo d'imposta in cui avrebbe dovuto essere dichiarato, sarebbe scaturita una maggiore imposta.

Ciò, talvolta, si può verificare anche per i soggetti IRPEF, nella misura in cui l'errore sulla competenza non abbia cagionato variazioni dell'aliquota marginale.

## 5.1 FAVOR REI

Le modifiche del DLgs. 24.9.2015 n. 158 sono favorevoli al contribuente, per cui operano nelle pendenze in corso salvo l'atto di accertamento sia già definitivo.

Quanto esposto ha particolare rilievo nelle violazioni che non hanno cagionato danno erariale, sanzionate nella misura fissa di 250,00 euro<sup>41</sup>. Nel sistema previgente, veniva irrogata la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta.

## 5.2 CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

Ai sensi dell'art. 6 co. 1 del DLgs. 472/97, non danno luogo a violazioni punibili *“le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima”*.

Quale esempio la C.M. 10.7.98 n. 180, sub art. 6, riporta proprio l'errata imputazione a periodo: *“Il significato che le si può attribuire, in concreto, è quello di rendere non sanzionabili, ad esempio, le violazioni consistenti in inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito d'impresa, ossia l'errata imputazione ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, di costi o ricavi determinati, sempreché siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio”*. Ciò è confermato in giurisprudenza per la competenza fiscale<sup>42</sup> e la mancata variazione in aumento per accantonamenti<sup>43</sup>.

La prassi successiva ha sconfessato ciò ritenendo applicabile la sanzione per dichiarazione infedele con l'avallo della giurisprudenza di legittimità, che, in modo davvero sorprendente, ha ragionato come se non esistesse l'art. 6 co. 1 del DLgs. 472/97, affermando: *“questa causa di non punibilità non può legittimare la violazione, ad opera del contribuente, del principio di competenza fiscale, quand'anche siano stati puntualmente osservati i corretti principi contabili, ammettendosi altrimenti la non sanzionabilità di condotte fiscalmente illecite solo perché, dal punto di vista civilistico-contabile, l'operato del contribuente risulti corretto”*<sup>44</sup>.

Secondo altro orientamento, per l'art. 6 co. 1 del DLgs. 472/97 occorre:

- che il contribuente dimostri in maniera puntuale di aver osservato i corretti principi contabili, anche mediante il richiamo agli OIC;

---

<sup>40</sup> Per il caso dei costi dichiarati posticipatamente, si veda C.T. Prov. Bergamo 19.6.2017 n. 334/1/17, in cui viene rigettata la tesi dell'Erario, secondo il quale il danno erariale, in caso di violazione della competenza fiscale, sarebbe *in re ipsa*. Ragionando in detto modo, *“la relativa norma, che è stata dettata proprio con specifico riferimento a tale ipotesi, si risolverebbe in una vuota affermazione di principio, priva di concreto significato, e, dunque, del tutto inutile”*.

In relazione alle quote di ammortamento, si veda C.T. Reg. Milano 23.9.2020 n. 1950/18/20.

<sup>41</sup> Per questa casistica, cfr. C.T. Reg. Milano 4.6.2018 n. 2549/8/18.

<sup>42</sup> C.T. Reg. Torino 10.7.2014 n. 913/22/14.

<sup>43</sup> C.T. Prov. Agrigento 5.2.2020 n. 306/1/20.

<sup>44</sup> Cass. 13.5.2016 n. 9856.

- che tra il criterio di contabilizzazione civilistico e la normativa fiscale sussista un'obiettiva e inevitabile incertezza<sup>45</sup>.

## 6 ALTRE VIOLAZIONI DICHIARATIVE

Oltre alle ipotesi elencate in precedenza, il sistema contempla fattispecie di infedeltà dichiarativa oggetto di una disciplina specifica.

Si tratta sempre di violazioni che, dal punto di vista dogmatico, rientrano nella dichiarazione infedele. In ragione della peculiarità della fattispecie, il legislatore ha ritenuto di prevedere aumenti/raddoppi o, al contrario, la non applicabilità delle sanzioni in ragione di condotte collaborative del contribuente.

### 6.1 TRANSFER PRICING

I componenti di reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in libera concorrenza e in circostanze comparabili<sup>46</sup>.

In base all'art. 1 co. 6 del DLgs. 471/97, la sanzione per infedele dichiarazione, ordinariamente applicabile nel caso di rettifica dei prezzi praticati, non è irrogata quando, "*nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria*", l'impresa consegna ai verificatori la documentazione idonea a spiegare la conformità dei suddetti corrispettivi<sup>47</sup>.

La consegna, in sede di verifica, della documentazione non è di per sé sufficiente ad escludere le sanzioni, essendo previsto un controllo *ex ante* della sua sussistenza. L'impresa che ha predisposto la documentazione deve, infatti, darne notizia all'Agenzia delle Entrate nel modello REDDITI<sup>48</sup>; tale comunicazione "preventiva" è particolarmente importante, in quanto in sua assenza tornano applicabili le sanzioni per infedele dichiarazione, come peraltro stabilisce l'art. 1 co. 6 ultimo periodo del DLgs. 471/97.

L'Agenzia delle Entrate ha raccomandato di inasprire le sanzioni ove, in presenza della comunicazione che attesta il possesso dei documenti, essi non siano stati redatti, o in ogni caso di utilizzo strumentale della normativa<sup>49</sup>.

Inoltre, la disapplicazione delle sanzioni non opera per le contestazioni fondate sul difetto di inerenza del costo ai sensi dell'art. 109 co. 5 del TUIR, quand'anche l'impresa abbia aderito al regime degli oneri documentali<sup>50</sup>.

### 6.2 ELUSIONE FISCALE ED ABUSO DEL DIRITTO

<sup>45</sup> Cass. 13.9.2013 n. 20975.

<sup>46</sup> Art. 110 co. 7 del TUIR. La norma vuole evitare la delocalizzazione del reddito di imprese residenti a favore di società non residenti mediante cessioni di beni o prestazioni di servizi.

<sup>47</sup> Il regime premiale opera anche se dalla rettifica derivi la mancata applicazione, in tutto o in parte, della ritenuta di cui all'art. 25 co. 4 del DPR 600/73 sul valore delle *royalties* e degli interessi attivi. La mancata applicazione, in tutto o in parte, può derivare anche dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni o dal regime di esenzione degli interessi e delle *royalties* previsto dalla direttiva 2003/49/CE (art. 2 co. 4-ter del DLgs. 471/97).

<sup>48</sup> Barrando la casella "Possesso documentazione" del rigo RS106 del modello REDDITI 2022 SC o del rigo RS42 del modello REDDITI 2022 SP. Invece, la mancata esposizione dei costi e ricavi infragruppo dovrebbe essere un errore meramente formale, oppure punito con la sanzione da dichiarazione inesatta da 250,00 a 2.000,00 euro.

<sup>49</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15.12.2010 n. 58 (§ 10).

<sup>50</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28 (§ 4.5).

L'art. 10-bis co. 13 della L. 212/2000 stabilisce che in caso di contestazioni su elusione fiscale e abuso del diritto restano ferme le sanzioni amministrative, mentre viene esclusa la punibilità a livello penale.

Detta norma è stata introdotta dal DLgs. 128/2015 in vigore dall'1.10.2015, che, contestualmente, ha abrogato l'art. 37-bis del DPR 600/73.

In precedenza, la giurisprudenza maggioritaria aveva comunque optato per l'applicabilità delle sanzioni nelle fattispecie descritte<sup>51</sup>.

A nostro avviso vi sono spazi per sostenere che, per il pregresso, le sanzioni da dichiarazione infedele non siano irrogabili ai sensi dell'art. 1 co. 5 del DLgs. 128/2015<sup>52</sup>, ma in senso diverso si è espressa la Cassazione<sup>53</sup>.

### 6.3 OMESSA/INFEDELE DICHIARAZIONE DI CANONI DI LOCAZIONE

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

Pertanto il raddoppio delle sanzioni, a differenza di ciò che prevedeva l'art. 3 co. 5 del DLgs. 23/2011, appare circoscritto alla "cedolare secca"<sup>54, 55</sup>.

Il legislatore, nell'omessa dichiarazione dei canoni di locazione in caso di dichiarazione presentata ha ritenuto, ai soli fini sanzionatori, di equiparare l'infedele dichiarazione alla dichiarazione omessa e di raddoppiare le sanzioni<sup>56</sup>.

### 6.4 INDEBITA EROGAZIONE DI LIBERALITÀ

L'art. 14 co. 1 del DL 35/2005 stabilisce che le liberalità in denaro o in natura effettuate da persone fisiche o da soggetti IRES:

- in favore delle ONLUS, delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale, delle fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico ex DLgs. 42/2004, oppure delle fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri;
- sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro.

<sup>51</sup> Cass. 30.11.2011 n. 25537, Cass. 16.12.2013 n. 28078 e Cass. 6.3.2015 n. 4561.

<sup>52</sup> Secondo cui "le disposizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto [2.9.2015] e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo".

<sup>53</sup> Cass. pen. 7.10.2015 n. 40272.

<sup>54</sup> Nel sistema ante DLgs. 24.9.2015 n. 158, l'art. 3 co. 5 del DLgs. 23/2011 prevedeva che, se nella dichiarazione non fossero indicati o fossero indicati in misura inferiore i canoni di locazione abitativi, le sanzioni da omessa/infedele dichiarazione erano raddoppiate.

<sup>55</sup> 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.

<sup>56</sup> Tecnicamente la violazione rimane una dichiarazione infedele, con tutto ciò che ne consegue sul versante dei termini decadenziali e del ravvedimento operoso.

Per questa deduzione, l'art. 14 co. 4 del DL 35/2005 prevede una maggiorazione del 200% della sanzione da dichiarazione infedele quando la deduzione dall'imponibile sia operata in violazione dei presupposti indicati dal co. 1, quindi, in sostanza, quando l'erogazione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto non rientrante tra quelli previsti dalla legislazione in materia di enti non lucrativi oppure ove non siano rispettati i predetti limiti di deducibilità<sup>57</sup>.

Oltre a ciò, il co. 5 statuisce che se la deduzione risulta indebita per la mancanza dei caratteri solidaristici e sociali dell'ente beneficiario, dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico o rappresentati ai soggetti erogatori della liberalità, *"l'ente beneficiario e i suoi amministratori sono obbligati in solido con i soggetti erogatori per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni applicate"*.

#### **Modifica ed abrogazione della norma**

Per effetto dell'art. 99 co. 3 del DLgs. 3.7.2017 n. 117 (Codice del Terzo settore), come modificato dall'art. 5-ter del DL 16.10.2017 n. 148 conv. L. 4.12.2017 n. 172, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (anno 2018 per i soggetti "solari") e fino all'abrogazione di cui all'art. 102 co. 2 lett. h) dello stesso Codice, le disposizioni contenute nell'art. 14 co. 1-6 del DL 35/2005 continuano ad applicarsi solo nei confronti delle:

- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al DLgs. 42/2004;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con un apposito DPCM.

Viene quindi meno la deducibilità, prevista dalla disposizione in esame, per le erogazioni liberali in favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale, nei confronti delle quali diventano invece applicabili, ai sensi dell'art. 104 co. 1 del DLgs. 117/2017, le nuove disposizioni in materia di erogazioni liberali degli artt. 81 e 83 dello stesso DLgs. 117/2017.

In base al combinato disposto degli artt. 102 co. 2 e 104 co. 2 del DLgs. 117/2017, l'art. 14 co. 1-6 del DL 35/2005 sarà abrogato per gli *"enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro"*<sup>58</sup>.

#### **6.5 OMESSA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW ("PARADISI FISCALI")**

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 (c.d. "paradisi fiscali") in violazione della normativa in materia 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 raddoppiate, e la pena potrà essere dal 180% al 360% dell'imposta.

Fattispecie	Norma	Sanzione	Note
Abuso del diritto	Art. 10-bis co. 13 della L. 212/2000	Ordinaria	Non ha rilevanza penale
Redditi presunti dalla violazione delle	Art. 12 del DL 78/2009	Dal 180% al	

<sup>57</sup> Nella seconda ipotesi, la maggiorazione del 200% si applicherà sull'ammontare dedotto in violazione del limite, e non sulla totalità.

<sup>58</sup> Il Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) è operativo dal 23.11.2021 (DM 26.10.2021 n. 561), mentre manca ancora l'autorizzazione della Commissione europea.

Fattispecie	Norma	Sanzione	Note
norme in materia di quadro RW se lo Stato è un "paradiso fiscale"		360% dell'imposta dovuta	
Infedele indicazione dei canoni di locazione	Art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97	Dal 180% al 360% dell'imposta dovuta	
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
Indebite liberalità a ONLUS, APS, associazioni e fondazioni che operano nell'ambito dei beni culturali e paesaggistici e della ricerca scientifica	Art. 14 co. 1-6 del DL 35/2005	Infedele dichiarazione maggiorata del 200%	Non più applicabile alle ONLUS e APS dal 2018 ex DLgs. 117/2017

## 7 RAVVEDIMENTO OPEROSO

La dichiarazione infedele può essere oggetto di ravvedimento operoso.

Trattandosi di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, esso:

- non è inibito dal controllo, ma solo dalla notifica dell'accertamento;
- può avvenire senza limitazioni temporali, ma la riduzione delle sanzioni decresce con l'aumentare del tempo in cui interviene.

In merito alle violazioni sulla dichiarazione infedele operano le lettere da b) a b-*quater*) dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97, per cui, a seconda di quando avviene la sanatoria, la riduzione della sanzione è da 1/8 del minimo a 1/5 del minimo<sup>59</sup>.

La data di commissione della violazione (rilevante per il computo della riduzione della sanzione) coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione, ancorché questa sia stata trasmessa prima<sup>60</sup>.

Talvolta, all'infedele dichiarazione si associa l'omessa o infedele presentazione del modello ISA. Le irregolarità inerenti a tale modello sono sanzionate ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 471/97, da 250,00 a 2.000,00 euro.

Nella seguente tabella si riepilogano i termini relativi al ravvedimento sulla dichiarazione infedele e le consequenziali riduzioni delle sanzioni.

Art. 13 del DLgs. 472/97	Ambito temporale	Riduzione sanzioni
Let. b)	Dal 91° giorno al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8 del minimo (11,25%)
Let. b-bis)	Entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/7 del minimo (12,86%)
Let. b-ter)	Oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno suc-	1/6 del minimo (15%)

<sup>59</sup> Se il contribuente, nel contempo, omette di dichiarare un costo e omette di dichiarare un reddito, nella misura in cui emerga un credito la dichiarazione integrativa presentata per sanare ciò è soggetta alla sola sanzione fissa dell'art. 8 del DLgs. 471/97 da dichiarazione inesatta (ris. Agenzia delle Entrate 24.12.2020 n. 82).

<sup>60</sup> Cfr. la C.M. 10.7.98 n. 180/E, ove si è chiarito, in merito agli omessi versamenti, che la violazione deve identificarsi con la scadenza del termine per il pagamento.

Art. 13 del DLgs. 472/97	Ambito temporale	Riduzione sanzioni
	cessivo a quello in cui è stata commessa la violazione	
Let. b- <i>quater</i> )	Se la sanatoria avviene dopo il "PVC"	1/5 del minimo (18%) <sup>61</sup>

Pertanto, le violazioni commesse in occasione della presentazione del modello REDDITI 2021 possono essere regolarizzate fruendo della riduzione a 1/8 del minimo sino al termine di invio del modello REDDITI 2022. Naturalmente, affinché il ravvedimento consenta la menzionata riduzione della sanzione, e non quella meno favorevole pari a 1/7 del minimo, entro tale data occorre:

- presentare una dichiarazione integrativa in modo da sanare l'errore commesso, ad esempio effettuando l'apposita variazione in aumento;
- versare:
  - le maggiori imposte;
  - le sanzioni dell'11,25% da dichiarazione infedele;
  - gli interessi legali, calcolati nello iato temporale che va dalla scadenza del versamento del saldo al giorno in cui avviene il ravvedimento<sup>62</sup>;
- se è stata commessa anche una violazione nel modello ISA, bisogna pagare una sanzione pari a 31,25 euro.

Si riepilogano i termini per il ravvedimento sulla omessa/irregolare compilazione del modello ISA<sup>63</sup>. Non opera l'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, siccome tale fattispecie concerne solo l'omessa dichiarazione<sup>64</sup>.

Art. 13 del DLgs. 472/97	Ambito temporale	Ammontare da pagare
Let. b)	Dal 91° giorno al termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	31,25 (250 / 8)
Let. b- <i>bis</i> )	Entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	35,71 (250 / 7)
Let. b- <i>ter</i> )	Oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	41,67 (250 / 6)
Let. b- <i>quater</i> )	Violazione constatata mediante "PVC"	50,00 (250 / 5)

## 7.1 TERMINI PER IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Le violazioni ex artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 possono essere ravvedute senza limiti temporali, sino a quando viene notificato l'avviso di accertamento sempre che siano ancora pendenti i termini di accertamento. Come prevedono le lettere da b) a b-*quater*) dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 472/97, la riduzione delle sanzioni decresce con l'aumentare del tempo in cui interviene il ravvedimento.

<sup>61</sup> La riduzione a 1/5 concerne solo la violazione constatata mediante "PVC", e non con altri atti quali l'accertamento o l'atto di contestazione della violazione (ipotesi preclusive del ravvedimento) o da indicazioni presenti in inviti a comparire o questionari. È il contribuente che decide quali violazioni indicate nel verbale sanare, ma è opportuna la comunicazione agli uffici dei rilievi ravveduti (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 10.3).

<sup>62</sup> Ciò a titolo cautelativo, e alla luce del fatto che gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 del DPR 602/73, i quali vengono applicati in sede di accertamento, si calcolano dal giorno in cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento.

<sup>63</sup> Per il regime premiale ISA occorre che i dati siano correttamente indicati in dichiarazione entro i termini ordinari (art. 9-*bis* co. 1 del DL 50/2017). Quindi, l'integrazione di qualsiasi elemento dopo il termine di presentazione della dichiarazione, anche in occasione del ravvedimento potrebbe inibirlo (circ. Agenzia delle Entrate 9.9.2019 n. 20, § 7.2).

<sup>64</sup> Così, in riferimento agli studi di settore, Berardo G. "Il ravvedimento operoso sana gli errori degli studi di settore", *Corriere Tributario*, 43, 2012, p. 3353.

Nel caso in oggetto, siamo in presenza di violazioni dichiarative, dunque il termine finale utile per computare la riduzione da ravvedimento operoso è dato dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, IRAP e IVA dell'anno o degli anni successivi a quello di commissione della violazione.

Ai sensi della lett. *b-ter*), se il ravvedimento avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello di commissione della violazione, la riduzione è sempre a 1/6, sino a quando il ravvedimento è possibile.

È importante considerare le proroghe che, in relazione ai diversi anni, vengono disposte per la dichiarazione dei redditi e IRAP o IVA. Rileviamo che:

- ai sensi dell'art. 8 del DPR 322/98 *post* DL 193/2016, 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);
- ai sensi dell'art. 1 co. 932 della L. 205/2017, il termine per l'invio della dichiarazione dei redditi e IRAP è postergato dal 30 settembre al 31 ottobre (norma applicabile nell'anno 2018)<sup>65</sup>;
- ai sensi dell'art. 4-*bis* co. 2 del DL 34/2019, in caso di presentazione telematica della dichiarazione dei redditi e IRAP (quindi nella maggioranza dei casi), è stato disposto il differimento, a regime, del termine dal 30 settembre al 30 novembre (per i soggetti "solari"<sup>66</sup>);
- ai sensi dell'art. 62 co. 1 e 6 del DL 18/2020, il termine per la presentazione della dichiarazione IVA 2020 (periodo d'imposta 2019), è stato spostato dal 30 aprile al 30 giugno;
- ai sensi dell'art. 13-*sexies* del DL 137/2020, per l'anno 2020 (periodo d'imposta 2019), la dichiarazione dei redditi e IRAP andava presentata entro il 10.12.2020 (invece del 30.11.2020).

#### **Termini che scadono di sabato o in giorni festivi**

Se il termine per presentare la dichiarazione dei redditi, IRAP o IVA cade di sabato o in un giorno festivo, esso slitta al primo giorno successivo non festivo<sup>67</sup>.

Quanto esposto, secondo la prassi, vale anche per i diversi termini che caratterizzano il ravvedimento operoso, il cui "mancato rispetto" comporta l'applicazione di una riduzione della sanzione meno favorevole<sup>68</sup>.

#### **7.1.1 Termini di decadenza per l'accertamento**

In ragione dell'art. 2 co. 8 del DPR 322/98, il ravvedimento operoso sembra ammesso solo entro i termini di decadenza dal potere di accertamento, quindi, in generale, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione, quarto anno sino al 2015, dichiarazione da presentare nel 2016<sup>69</sup>.

<sup>65</sup> Il differimento è limitato alle dichiarazioni "in scadenza al 30 settembre". Pertanto, dovrebbero essere escluse le dichiarazioni dei redditi e IRAP relative ai soggetti IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (c.d. "non solari"), le quali dovrebbero continuare ad essere presentate, in via telematica, entro i termini ordinari di cui all'art. 2 co. 2 del DPR 322/98. La proroga al 31 ottobre sarebbe tuttavia applicabile nei casi di chiusura del periodo d'imposta tra il 1° e il 30 dicembre; in tali casi, infatti, il termine ordinario dell'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta scadrebbe il 30 settembre, con applicabilità della proroga al 31 ottobre.

<sup>66</sup> Per i soggetti "non solari", il differimento è dalla fine del nono a quella dell'undicesimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta.

<sup>67</sup> Art. 2 co. 9 del DPR 322/98 e art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011.

<sup>68</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50 (§ 19.5).

<sup>69</sup> Artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, come sostituiti dai co. 130 - 131 dell'art. 1 della L. 28.12.2015 n. 207, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, come stabilito dal successivo co. 132.

Potrebbero non operare le cause di proroga dei termini previsti dal legislatore, come il raddoppio dei termini per violazioni penali operante sino all'anno 2015 (dichiarazioni da presentare nel 2016)<sup>70</sup> o la proroga per gli atti in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020, che ai sensi dell'art. 157 co. 1 del DL 34/2020 avrebbero dovuto essere emessi entro il 31.12.2020 ma notificati dall'1.3.2021 al 28.2.2022<sup>71</sup>.

Alla luce di quanto esposto, non è scontato che gli uffici finanziari ritengano validi i ravvedimenti eseguiti computando la sospensione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, operante secondo la prassi per i termini di decadenza<sup>72</sup>. Pertanto, il ravvedimento operoso sull'anno 2016 (dichiarazioni presentate nel 2017), per prudenza andrebbe effettuato entro il 31.12.2022 e non entro il 26.3.2023<sup>73, 74</sup>.

### 7.1.2 Termini per il ravvedimento

Si illustrano i termini da ravvedimento per le dichiarazioni dei redditi/IRAP e IVA, tenendo conto delle proroghe e delle scadenze nei giorni di sabato e festivi.

#### Imposte sui redditi/IRAP

Anno in cui è stata commessa la dichiarazione infedele	Termine per il ravvedimento	Riduzione della sanzione
2017 (modelli REDDITI 2017 e IRAP 2017, relativi al 2016)	31.10.2018	1/8 del minimo
	2.12.2019	1/7 del minimo
	10.12.2020	1/6 del minimo
2018 (modelli REDDITI 2018 e IRAP 2018, relativi al 2017)	2.12.2019	1/8 del minimo
	10.12.2020	1/7 del minimo
	30.11.2021	1/6 del minimo
2019 (modelli REDDITI 2019 e IRAP 2019, relativi al 2018)	10.12.2020	1/8 del minimo
	30.11.2021	1/7 del minimo
	30.11.2022	1/6 del minimo
2020 (modelli REDDITI 2020 e IRAP 2020, relativi al 2019)	30.11.2021	1/8 del minimo
	30.11.2022	1/7 del minimo
	30.11.2023	1/6 del minimo
2021 (modelli REDDITI 2021 e IRAP 2021, relativi al 2020)	30.11.2022	1/8 del minimo
	30.11.2023	1/7 del minimo
	2.12.2024	1/6 del minimo
2022 (modelli REDDITI 2022 e IRAP 2022, relativi al 2021)	30.11.2023	1/8 del minimo
	2.12.2024	1/7 del minimo

<sup>70</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 8.6.2015 n. 57.

<sup>71</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.6.2021 n. 396.

<sup>72</sup> La sospensione dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, dall'8.3.2020 al 31.5.2020, pari a 85 giorni, opera secondo gli uffici per i termini che non rientrano nell'art. 157 del DL 34/2020 (quelli in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020) pendenti all'8.3.2020 (risposta n. 23 dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 27.1.2022; circ. Guardia di Finanza 14.2.2022 prot. 0043494).

<sup>73</sup> Non si può, come visto, escludere una sia pur errata interpretazione che escludesse il ravvedimento dopo il 31.12.2022 ma ammettesse la notifica degli atti entro il 26.3.2023.

<sup>74</sup> Del pari, è assai probabile che gli uffici ritengano non possibile il ravvedimento beneficiando della proroga dei termini dell'art. 5 co. 3-bis del DLgs. 218/97, secondo cui quando tra la data di comparizione indicata nell'invito a comparire finalizzato all'adesione e quella di decadenza del potere di accertamento intercorrano meno di 90 giorni, il termine per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni.

Anno in cui è stata commessa la dichiarazione infedele	Termine per il ravvedimento	Riduzione della sanzione
	1.12.2025	1/6 del minimo

#### IVA

Anno in cui è stata commessa la dichiarazione infedele	Termine per il ravvedimento	Riduzione della sanzione
2017 (modelli IVA 2017, anno 2016)	30.4.2018	1/8 del minimo
	30.4.2019	1/7 del minimo
	30.6.2020	1/6 del minimo
2018 (modelli IVA 2018, anno 2017)	30.4.2019	1/8 del minimo
	30.6.2020	1/7 del minimo
	30.4.2021	1/6 del minimo
2019 (modelli IVA 2019, anno 2018)	30.6.2020	1/8 del minimo
	30.4.2021	1/7 del minimo
	2.5.2022	1/6 del minimo
2020 (modelli IVA 2020, anno 2019)	30.4.2021	1/8 del minimo
	2.5.2022	1/7 del minimo
	2.5.2023	1/6 del minimo
2021 (modelli IVA 2021, anno 2020)	2.5.2022	1/8 del minimo
	2.5.2023	1/7 del minimo
	30.4.2024	1/6 del minimo
2022 (modelli IVA 2022, anno 2021)	2.5.2023	1/8 del minimo
	30.4.2024	1/7 del minimo
	30.4.2025	1/6 del minimo

## 7.2 RIDUZIONE SANZIONI PER OPERAZIONI ATTIVE E PASSIVE EFFETTUATE MEDIANTE IL CANALE BANCARIO

La sanzione da dichiarazione infedele, di cui agli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97, è dimezzata per gli imprenditori ed esercenti arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro che evitano, per tutte le transazioni finanziarie, il contante e indicano, nella dichiarazione dei redditi e IVA, i rapporti intrattenuti con gli istituti di credito<sup>75</sup>. Occorre a tal fine compilare il quadro VB della dichiarazione IVA 2022 e ad esempio il rigo RS35 del modello REDDITI PF 2022.

Trattandosi di una riduzione automatica della sanzione, che non postula alcun profilo discrezionale, dovrebbe operare altresì in sede di ravvedimento operoso<sup>76</sup>.

## 7.3 RIDUZIONE DI UN TERZO DELLA SANZIONE

Fuori dal caso delle condotte fraudolente (in cui opera l'aumento della metà della pena), *“la sanzione da dichiarazione infedele è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e*

<sup>75</sup> Art. 2 co. 36-*vicies ter* del DL 138/2011.

<sup>76</sup> Pertanto, se il contribuente effettua un ravvedimento su una dichiarazione infedele, il minimo su cui computare la riduzione non è più il 90% dell'imposta, ma il 45%.

*comunque complessivamente inferiori a euro 30.000*<sup>77</sup>. Quindi, la sanzione dal 90% al 180% diventa dal 60% al 120%.

Riteniamo che, in ragione del significato lessicale delle parole, l'unico requisito per appurare la riduzione del terzo sia la soglia dei 30.000,00 euro, non avendo rilievo il limite del 3%<sup>78</sup>. Se così fosse, non vi sarebbero dubbi sull'applicabilità della riduzione in sede di ravvedimento, trattandosi di un fatto che dipende da un dato obiettivo (l'evasione massima di 30.000,00 euro), non soggetto a valutazione discrezionale.

Tuttavia, è probabile che gli uffici non accolgano l'interpretazione proposta, ritenendo necessari entrambi i requisiti, perciò sia il limite del 3% sia l'evasione massima di 30.000,00 euro, oppure applicando il limite minore tra i due.

In ogni caso, è ipotizzabile che, secondo gli uffici, la riduzione del terzo, a prescindere da come la si ritenga applicabile, sia inibita in caso di ravvedimento; così, infatti, si è espressa l'Agenzia delle Entrate per la riduzione del terzo relativa alle violazioni sulla competenza fiscale<sup>79</sup>.

#### 7.4 CONDOTTE FRAUDOLENTE

Il ravvedimento operoso è ammesso anche per le condotte fraudolente<sup>80</sup>.

La sanzione, ai fini IVA e delle dirette, è aumentata della metà *“quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”*<sup>81</sup>.

In relazione a ciò, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11 (§ 3), in cui si specifica che ove la violazione sia stata constatata il ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. b-*quater*) del DLgs. 472/97, dovrà avvenire con riduzione a 1/5 del minimo ma applicando l'aumento del 50% ex art. 1 co. 3 del DLgs. 471/97.

Si potrebbe intendere, a contrario, che l'aumento non operi se la violazione non sia ancora constatata, trattandosi di valutazione riservata agli uffici.

Di seguito si riepilogano, in forma tabellare, gli aumenti e le diminuzioni delle sanzioni che potrebbero operare in sede di ravvedimento. Trattasi però di questioni suscettibili di interpretazione, per cui, specie ove il valore della vertenza sia elevato, appare opportuno un confronto con gli uffici.

Fattispecie	Applicabile
Aumento della metà per condotte fraudolente	Dubbio

<sup>77</sup> Art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97. In termini analoghi si esprime l'art. 5 co. 4-*ter* del DLgs. 471/97: *“fuori dai casi di cui al comma 4-bis, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a euro 30.000”*.

<sup>78</sup> La parola *“comunque”* è sinonimo di *“in ogni caso”* o di *“in qualsiasi modo”*, quindi è insostenibile una tesi che ritenesse necessaria, per applicare la riduzione del terzo, la presenza di entrambi i requisiti.

<sup>79</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 23.10.2017 n. 131. Tuttavia, secondo la risoluzione, ove la violazione abbia riguardato più annualità, e una sia stata oggetto di avviso di accertamento con riduzione di un terzo, per le successive essa può operare in sede di ravvedimento, posto che la violazione è stata già qualificata dall'organo accertatore.

<sup>80</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11 e risposte Guardia di Finanza a Telefisco 30.1.2020. Per lo specifico caso dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2020 n. 31 (§ 3).

<sup>81</sup> Art. 1 co. 3 del DLgs. 471/97. In termini analoghi si esprime l'art. 5 co. 4-*bis* del DLgs. 471/97: *“la sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente”*.

Riduzione di un terzo per evasione massima di 30.000,00 euro	No (a titolo prudenziale)
Aumento di un terzo per redditi prodotti all'estero	Si
Raddoppio sanzioni per locazioni immobiliari con "cedolare secca" non dichiarate	Si
Raddoppio sanzioni per locazioni immobiliari con "cedolare secca" dichiarate infedelmente	Si
Raddoppio sanzioni per somme non indicate nel quadro RW	Si
Riduzione di un terzo per errori sull'imputazione a periodo	No (salvo che per le annualità successive a quella accertata)
Errori sull'imputazione a periodo senza danno erariale (sanzione fissa)	No (salvo che per le annualità successive a quella accertata)

## 7.5 VIOLAZIONI PRODROMICHE

Per l'Erario, la dichiarazione infedele non assorbe le violazioni su fatturazione e registrazione, quindi in detta ipotesi così come nella presentazione, per più anni, di dichiarazioni infedeli, opera l'art. 12 del DLgs. 472/97 sul cumulo giuridico<sup>82</sup>.

Naturalmente, se il contribuente ravvede solo la violazione dichiarativa, detta sanatoria rimane valida. L'ente impositore, entro i termini dell'art. 20 del DLgs. 472/97, mantiene però il potere sanzionatorio ex artt. 6 e 9 del DLgs. 471/97.

Invece, è pacifico che non sono applicabili le sanzioni da omesso versamento delle imposte che il contribuente, in ragione della menzionata infedeltà, non ha corrisposto. Ciò siccome non si verte nell'ipotesi dell'art. 13 del DLgs. 471/97, che sanziona ogni tardivo versamento, in special modo quello derivante dalle imposte che, dopo essere state regolarmente dichiarate, non sono state pagate. Tale interpretazione, della quale bisogna tenere conto ai fini del ravvedimento, è confermata sia dalla prassi<sup>83</sup> che dalla giurisprudenza<sup>84</sup>.

Ai fini IVA il discorso è un po' diverso, siccome la prassi ritiene sanzionabili anche gli omessi versamenti commessi in sede di liquidazione periodica<sup>85</sup>.

## 7.6 EFFETTO DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

L'art. 1 co. 640 della L. 190/2014 ha stabilito che, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi degli artt. 2 co. 8 del DPR 322/98 e 13 del DLgs. 472/97, i termini di decadenza per l'accertamento di cui agli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 decorrono, limitatamente ai soli elementi integrati, dalla presentazione della integrativa medesima.

<sup>82</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 10.1) e risposta n. 14 dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022.

Ipotizzando un'irregolarità contabile commessa nell'anno 2021 e una dichiarazione infedele nel modello REDDITI 2022 (relativo al 2021), per fruire della riduzione della sanzione a 1/8 del minimo, occorre ravvedere la violazione sulla contabilità (art. 9 del DLgs. 471/97) entro il 30.11.2022, mentre entro il 30.11.2023 va ravveduta l'infedele dichiarazione.

<sup>83</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42.

<sup>84</sup> Cass. 11.1.2022 n. 483 e Cass. 7.12.2020 n. 27963. Cfr. anche C.T. Prov. Milano 25.3.2015 n. 823/8/15, C.T. Prov. Torino 10.8.2012 n. 67/18/12 e C.T. Prov. Ravenna 28.3.2011 n. 57/1/11.

<sup>85</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6 (§ 10.1) e risposta n. 14 dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022.

Lo stesso dicasi per i termini dell'art. 25 del DPR 602/73, relativi alla cartella di pagamento (ciò rileva qualora il ravvedimento avvenga in merito a violazioni rientranti nella liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione).

## 7.7 EFFETTI PENALI DEL RAVVEDIMENTO

L'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 dispone che *"i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*<sup>86</sup>.

Il pagamento deve essere spontaneo senza che sia stato preceduto da attività di accertamento, indagini o richieste di informazioni inviate al contribuente, sia di natura penale che tributaria. Ne consegue che il ravvedimento eseguito dopo un questionario, un invito a comparire o un accesso non è sufficiente per la causa di non punibilità, potendo comunque valere ai fini della circostanza attenuante dell'art. 13-bis del DLgs. 74/2000.

Sono sorti dubbi interpretativi sul tempo entro cui il pagamento deve avvenire.

Dal tenore della norma la non punibilità pare riconducibile ad una condotta da porre in essere senza limiti di tempo. In altri termini, la necessità che il pagamento delle imposte unitamente alla presentazione della dichiarazione avvenga entro il termine per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo sembra circoscritta all'omessa dichiarazione.

Pertanto, se mediante ravvedimento la dichiarazione infedele/fraudolenta viene sanata, opera la causa di non punibilità senza limitazioni temporali, salvo attività istruttorie di natura amministrativa o penale.

In base ad un diverso, e a nostro avviso meno condivisibile, orientamento, ai fini della causa di non punibilità, il tutto dovrebbe intervenire entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo<sup>87</sup>.

## 7.8 ESEMPIO

Una SRL omette di dichiarare ricavi per un importo pari a 20.000,00 euro nel modello REDDITI SC 2021 e, in data 12.7.2022, intende ravvedersi.

Essa, al fine di perfezionare il ravvedimento, deve:

- presentare una dichiarazione integrativa barrando l'apposita casella nel frontespizio della dichiarazione, dichiarando i 20.000,00 euro di ricavi nel quadro RF rigo 31, con codice "99", *"Altre variazioni in aumento"*;
- versare la maggiore IRES per 4.800,00 euro, codice tributo "2003";
- versare gli interessi legali, pari a 31,97 euro, codice tributo "1990"<sup>88, 89</sup>;

<sup>86</sup> Con il DL 26.10.2019 n. 124, convertito con modifiche dalla L. 19.12.2019 n. 157 entrata in vigore il 25.12.2019, la causa di non punibilità è stata ampliata anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3 del DLgs. 74/2000.

<sup>87</sup> Sulla base della natura istantanea del reato di dichiarazione infedele, opta per questa soluzione Loro A. "Non punibilità per la dichiarazione infedele circoscritta all'anno", *Il Quotidiano del Commercialista*, [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info), 3.12.2018.



una maggiore imposta ma un credito minore rispetto a quello spettante: in tal caso, la violazione sussiste se il credito è stato utilizzato.

Non dovrebbero quindi esservi dubbi sul fatto che, in sede di ravvedimento, la sanzione debba essere calcolata sulla differenza tra l'importo del credito riportato nella dichiarazione originaria, utilizzato in compensazione "interna" o "esterna", e quello esposto nella dichiarazione integrativa<sup>94</sup>.

Relativamente alla necessità di pagamento dell'imposta e degli interessi legali, la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2001 n. 59 (§ 5.1) aveva affermato che "(...) qualora la dichiarazione originaria presentava un credito d'imposta non richiesto a rimborso, ai fini del ravvedimento, dopo aver presentato una dichiarazione integrativa con l'esposizione del minor credito (o dell'imposta dovuta), occorre effettuare il pagamento del tributo dovuto (differenza tra l'importo del credito riportato nella dichiarazione originaria e quello esposto nella dichiarazione integrativa), nonché degli interessi moratori e della sanzione ridotta (...). Così operando, l'ammontare del credito risultante dalla dichiarazione originaria potrà essere interamente utilizzato per future compensazioni"<sup>95</sup>.

Detta circolare sembra collegare il versamento dell'intero minor credito alla possibilità di utilizzare in future compensazioni l'intero ammontare del credito risultante dalla dichiarazione originaria.

Pertanto, se l'utilizzo del credito emergente dalla dichiarazione infedele è rimasto nell'ambito dell'ammontare del credito spettante a seguito dell'integrativa e non si intende utilizzare in compensazione anche la differenza rispetto alla dichiarazione originaria, deve ritenersi che nessun ulteriore versamento vada effettuato, né a titolo di differenza di credito rispetto alla dichiarazione originaria, né di interessi moratori<sup>96, 97</sup>.

Se, invece, il credito risultante dalla dichiarazione infedele è già stato utilizzato in compensazione in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione integrativa, deve ritenersi necessario provvedere a versare l'importo del credito non più spettante e già utilizzato, unitamente ai relativi interessi moratori<sup>98</sup>.

## 7.10 ERRATA IMPUTAZIONE A PERIODO

L'art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97 stabilisce che, fuori dalle ipotesi del co. 3 (aumento della metà in conseguenza di condotte fraudolente), la sanzione è ridotta di un terzo quando l'infedeltà deriva dall'errata imputazione a periodo, "purché il componente positivo abbia già concorso alla determi-

<sup>94</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n. 8 (§ 15.2).

<sup>95</sup> La circolare fa riferimento alla dichiarazione da cui emerge un credito non richiesto a rimborso. In attesa di ulteriori chiarimenti, se si accetta quanto specificato dalla C.M. 25.1.99 n. 23/E, cap. I, § 1 (secondo cui la sanzione da dichiarazione infedele sussiste anche ove dall'accertamento emerga un rimborso superiore allo spettante, cosa che potrebbe invero scontrarsi con la *ratio* che sta alla base del "nuovo" art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97, che, in relazione ai crediti d'imposta, ritiene la condotta sanzionabile solo in caso di utilizzo del credito), ne dovrebbe derivare che, in tal caso, si debba pagare la sanzione ridotta computata sulla differenza tra quanto domandato a rimborso nella dichiarazione originaria e quanto emerge dall'integrativa. La necessità di pagamento delle imposte e degli interessi legali dovrebbe sussistere solo se le somme chieste a rimborso fossero già state erogate.

<sup>96</sup> La necessità di provvedere al versamento dell'intero minor credito si riscontra solo qualora si utilizzi il modello REDDITI PF per correggere un precedente modello 730, in quanto, in tale caso, l'intero ammontare del credito risultante dal 730 viene comunque rimborsato dal sostituto d'imposta (si veda la circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50, § 21).

<sup>97</sup> In casi come quello descritto sussiste la sanzione da dichiarazione inesatta da 250,00 a 2.000,00 euro, di cui all'art. 8 del DLgs. 471/97 (circ. Agenzia delle Entrate 7.4.2017 n. 8, § 15.1).

<sup>98</sup> I chiarimenti esposti sembrano compatibili con la nuova formulazione degli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97, che fanno riferimento al credito utilizzato e non più al credito non spettante.

nazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente"<sup>99</sup>. Per i componenti negativi di reddito, non ci sono limitazioni.

Se, invece, la violazione della competenza fiscale non ha comportato danno per l'Erario, opera la sanzione fissa di 250,00 euro<sup>100</sup>.

### 7.10.1 Riduzione delle sanzioni

Ad avviso della ris. Agenzia delle Entrate 23.10.2017 n. 131, la riduzione del terzo postula un'attività accertativa, dunque non può essere applicata in sede di ravvedimento. Tuttavia, qualora la violazione abbia riguardato più annualità, e una di esse sia stata oggetto di avviso di accertamento con riduzione di un terzo, per le successive essa può operare in sede di ravvedimento.

Nonostante non affermato espressamente, tali censurabili conclusioni possono essere estese al caso della sanzione fissa di 250,00 euro, che come detto si ha quando la violazione della competenza non ha cagionato danno erariale<sup>101</sup>.

### 7.10.2 Modalità operative per il ravvedimento

La questione è complicata poiché, a seguito del recupero di un costo o del ravvedimento per errata imputazione a periodo, il contribuente ha diritto al rimborso delle imposte pagate per mancata deduzione del costo nell'anno corretto<sup>102</sup>.

Si pensi ad un lavoratore autonomo che si accorge di aver commesso un errore consistente nell'errata applicazione del criterio di "cassa". Egli, nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2020 (REDDITI 2021), ha dedotto un costo che avrebbe dovuto essere dedotto invece nell'anno 2018 (REDDITI 2019).

In tale ipotesi, può fruire del ravvedimento versando le sanzioni ridotte<sup>103</sup>, gli interessi legali e le maggiori imposte e presentando un modello REDDITI 2021 integrativo con la variazione in aumento.

A questo punto, egli, per recuperare il costo che avrebbe dovuto essere dedotto nell'anno 2018 (REDDITI 2019), può presentare una dichiarazione integrativa compensando il credito che ne deriva. La compensazione può avvenire, però, solo per "eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa"<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> Supponiamo un contribuente che, nell'anno x+2, dichiara un ricavo che avrebbe dovuto essere dichiarato nell'anno x. La riduzione di un terzo si applica se l'accertamento è notificato nell'anno x+3.

<sup>100</sup> Potrebbe essere il caso in cui, nei soggetti IRES ove il tributo è proporzionale, i ricavi sono stati dichiarati anticipatamente, o i costi sono stati dichiarati posticipatamente.

<sup>101</sup> La critica alla risoluzione è la seguente: la riduzione del terzo, come la sanzione fissa, discendono da dati obiettivi, consistenti nella qualificazione dogmatica della violazione, che deve rientrare nell'errata imputazione a periodo delle componenti reddituali, e ciò non postula un'attività accertativa. Nel momento in cui il contribuente si ravvede, è lui che deve individuare di che violazione si tratta e, a questo punto deve, come naturale conseguenza, individuare anche l'entità della sanzione.

<sup>102</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2010 n. 23 e 20.9.2012 n. 35 (§ 1.4).

<sup>103</sup> La riduzione, come di consueto, dipende dal termine entro cui avviene il ravvedimento.

<sup>104</sup> Pertanto, se il modello REDDITI 2019 integrativo è presentato nel 2022, il credito può essere compensato ad esempio per pagare l'IVA periodica di febbraio 2023, o il primo acconto 2023 delle imposte sui redditi, da pagare a giugno 2023; peraltro, sulla base della risposta n. 18 fornita dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito di Telefisco 30.1.2020, rileva la scadenza del versamento e non l'anno di competenza del tributo (sono quindi "maturati" nel 2023 anche i debiti relativi ai saldi per l'anno 2022 scadenti nel 2023). Il credito emergente dall'integrativa, infine, andrà indicato nel quadro DI del modello REDDITI 2023.

Se, invece, l'errore sulla competenza fiscale trae origine da errore contabile, la compensazione, ai sensi dell'art. 2 co. 8-*bis* del DPR 322/98, può avvenire senza limiti.

Nei casi esposti, comunque, in alternativa alla dichiarazione integrativa, può essere presentata l'ordinaria domanda di rimborso.

### 7.11 PERDITE D'IMPRESA

Nel caso in cui, a seguito del ravvedimento operoso, si determini non una maggiore imposta ma una minor perdita, non bisogna computare la riduzione della sanzione ai sensi dell'art. 1 del DLgs. 471/97, difettando la base di calcolo della pena stessa. La fattispecie può dare luogo alla sanzione da dichiarazione inesatta di cui all'art. 8 del DLgs. 471/97, da 250,00 a 2.000,00 euro.

Occorre quindi calcolare la riduzione da ravvedimento su 250,00 euro.

Quanto esposto non vale ove dalla perdita emerga un utile.

### 7.12 TASSAZIONE SEPARATA

Per i redditi soggetti a tassazione separata il ravvedimento presenta aspetti peculiari: la relativa imposta, infatti, viene liquidata dall'Agenzia delle Entrate mediante "avviso bonario" ai sensi dell'art. 1 co. 412 della L. 311/2004, nonostante sia necessario, talvolta, indicarli in dichiarazione<sup>105</sup>.

In assenza di chiarimenti ufficiali e ravvisando la necessità di un previo confronto con l'ufficio, sembra potersi applicare l'art. 13 co. 3 del DLgs. 472/97, secondo cui *"quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di 60 giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione"*.

Il ravvedimento operoso potrà quindi essere articolato in due fasi:

- in un primo momento il contribuente deve, nei termini dell'art. 13 del DLgs. 472/97, inviare un'integrativa indicando l'ammontare corretto del reddito;
- successivamente l'Agenzia delle Entrate notificherà un avviso contenente la liquidazione dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni da dichiarazione infedele ridotte ai sensi delle lettere da b) a b-*ter*) dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Quanto detto non vale per il tardivo versamento dell'acconto del 20% che, ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DL 669/96, occorre versare per i redditi soggetti a tassazione separata ma non a ritenuta alla fonte. Da un lato, per il pagamento dell'acconto vige l'autoliquidazione, di conseguenza opera il procedimento ordinario sul versante del ravvedimento operoso, dall'altro, si rientra nell'art. 13 del DLgs. 471/97, ed esso potrà avvenire ex art. 13 co. 1 lettere da a) a b-*ter*) del DLgs. 472/97<sup>106</sup>.

### 7.13 SOCIETÀ DI PERSONE

---

<sup>105</sup> Più complessa è l'ipotesi in cui il contribuente non abbia indicato il reddito nella dichiarazione presentata, siccome, se dal versante sanzionatorio si è in presenza di una dichiarazione infedele, ai fini del ravvedimento pare sia necessario verificare se il reddito è soggetto a tassazione separata per natura o per opzione. Ove la tassazione separata fosse soggetta ad opzione, la giurisprudenza è ferma nel ritenere che la dichiarazione integrativa è ammessa solo se il contribuente dimostra di essere incorso in un errore essenziale e riconoscibile (Cass. 16.9.2015 n. 18180, Cass. 20.9.2017 n. 21803 e Cass. 30.11.2018 n. 31061), fatto che può essere impossibile da dimostrare.

<sup>106</sup> In applicazione di quanto specificato nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42, l'omesso versamento dell'acconto non sembra da ravvedere se il contribuente effettua il ravvedimento sull'omessa o infedele indicazione del reddito soggetto a tassazione separata. Si tratterebbe di normale ravvedimento per dichiarazione infedele senza riflesso sugli acconti d'imposta.

Nelle società di persone, in ottemperanza al principio di trasparenza di cui all'art. 5 del TUIR, il reddito prodotto dalla società è imputato ai soci in ragione delle quote di partecipazione: le risultanze della dichiarazione della società non possono essere disattese dai soci, che non hanno titolo per indicare un reddito di partecipazione differente da quello risultante dalla dichiarazione della società<sup>107</sup>.

Dal punto di vista operativo, la società dichiara il reddito prodotto mediante la presentazione del modello REDDITI SP, e il reddito di partecipazione del socio, imputato in virtù della trasparenza fiscale, viene dichiarato nel quadro RH del modello REDDITI PF.

Sebbene non pare ci siano interventi specifici di prassi, in caso di dichiarazione infedele commessa dalla società e, di conseguenza, dal socio, sembra potersi sostenere che, per eseguire il ravvedimento nella maniera più corretta possibile, si debbano presentare, entro i termini dell'art. 13 del DLgs. 472/97, due dichiarazioni rettificative, ovvero quella della società e quella del socio che intende effettuare il ravvedimento.

Ove solo uno dei soci volesse ravvedersi, egli non potrebbe obbligare la società a presentare un modello REDDITI SP integrativo, per cui sarebbero opportuni chiarimenti ufficiali su come gestire tale situazione. A nostro avviso, al socio non può essere precluso il ravvedimento in ragione di un comportamento della società, su cui egli non può interferire, anche perché, nei confronti degli altri soci, rimane fermo il potere di accertamento dei maggiori tributi non dichiarati per effetto della trasparenza fiscale.

#### **7.14 MODELLO 730 INFEDELE**

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 tipologia di 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.

Nel caso in cui, presentato il modello 730, il contribuente si accorga, ad esempio, di aver omissso l'indicazione di un reddito, non è possibile inviare un modello 730 integrativo, ma è necessario presentare il modello REDDITI<sup>108</sup>.

Qualora il modello REDDITI, presentato a integrazione del 730, sia inviato entro il termine di presentazione dello stesso modello REDDITI, è sufficiente versare le maggiori imposte e gli interessi legali, senza alcuna sanzione per la violazione dichiarativa<sup>109</sup>; si tratterebbe infatti di un modello REDDITI "correttivo nei termini", e sarebbe necessario barrare, nel frontespizio, la relativa casella.

Potrebbe però succedere che la necessità di presentare la dichiarazione rettificativa del modello 730 emerga quando i termini di invio del modello REDDITI siano decorsi, e che, quindi, sia necessario ricorrere al ravvedimento.

---

<sup>107</sup> Le medesime considerazioni dovrebbero valere per le società di capitali che, ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR, hanno optato per la trasparenza fiscale.

<sup>108</sup> L'art. 14 del DM 164/99, infatti, prevede la possibilità di presentare modelli 730 integrativi solo qualora dall'elaborazione della precedente dichiarazione siano riscontrati errori, la cui correzione determina a favore del contribuente un rimborso o un minor debito d'imposta, oppure che non incidono sulla determinazione dell'imposta.

<sup>109</sup> I termini per il pagamento sarebbero quelli ordinari ex art. 17 del DPR 435/2001, per cui, ove fossero ormai decorsi, si dovrebbe ricorrere al ravvedimento operoso in base agli artt. 13 co. 1 del DLgs. 471/97 (violazioni relative ai versamenti) e 13 co. 1 del DLgs. 472/97. Nell'ambito delle imposte da versare si deve tener conto anche dell'importo dei crediti d'imposta risultanti dal 730 originario, siccome questo "prosegue per la sua strada" e i crediti da esso derivanti sono comunque rimborsati dal sostituto d'imposta.

La circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50 (§ 21), confermata dalla più recente circ. 12.10.2016 n. 42, ha chiarito che il termine va individuato in relazione a quello di presentazione del modello REDDITI del periodo d'imposta in cui è commessa la violazione.

Opera, come di consueto, l'art. 13 del DLgs. 472/97, quindi entro i termini occorre inviare la dichiarazione integrativa, versare le imposte, gli interessi legali (computati con riferimento alla data in cui il versamento, ai sensi dell'art. 17 del DPR 435/2001, sarebbe dovuto avvenire) e le sanzioni da dichiarazione infedele ridotte.

## 8 DICHIARAZIONE INFEDELE RAVVEDUTA NEI 90 GIORNI

L'art. 13 del DLgs. 472/97 non disciplina il caso della dichiarazione infedele ravveduta nei 90 giorni, pertanto dovrebbero tornare applicabili le regole ordinarie, con riduzione della sanzione del 90% a 1/9<sup>110</sup>.

Nella circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42 si è specificato che la dichiarazione integrativa inviata entro i 90 giorni è equiparata ad una dichiarazione inesatta. In breve, ai soli fini del ravvedimento operoso, l'infedele dichiarazione sanata entro i 90 giorni non rientra nell'art. 1 co. 2 del DLgs. 471/97, bensì nell'art. 8 del DLgs. 471/97<sup>111</sup>. Trattasi di un'interpretazione insostenibile sul piano tecnico, introdotta dall'Agenzia delle Entrate per agevolare i contribuenti che intendono ravvedersi entro i 90 giorni<sup>112</sup>.

Pertanto, se il contribuente, entro il 28.2.2023, ravvede il modello REDDITI 2022 presentato in maniera infedele 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 28.2.2023 occorre:

- presentare la dichiarazione integrativa modello REDDITI 2022;
- versare le sanzioni ridotte, pari a 27,78 euro (250,00 / 9)<sup>113, 114</sup>;

<sup>110</sup> Dovrebbe, in altre parole, operare l'art. 13 co. 1 lett. a-bis) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione a 1/9 del minimo quando il ravvedimento avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione.

<sup>111</sup> Dichiarazione inesatta, con sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

<sup>112</sup> 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 computo la sanzione di 250,00 euro, in quanto la dichiarazione tardiva è equiparata ad una dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte).

<sup>113</sup> 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 2021). 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", pubblicizzata 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 2022). Ciò quand'anche il ravvedimento avvenga nell'anno 2023 (i 90 giorni scadono il 28.2.2023, posto che il termine di presentazione è stabilito al 30.11.2022).

<sup>114</sup> 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

- 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. 472/97<sup>115</sup>, 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. 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 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 euro<sup>116</sup>.

Decorsi i 90 giorni, il ravvedimento, come ricordato 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 come di consueto 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 seconda di quando ci si ravvede (da 1/8 a 1/6)
Versamento imposte	Si	Si
Versamento interessi legali	Si	Si
Ravvedimento tardivi versamenti del saldo e degli acconti	Si	No
Presentazione della dichiarazione integrativa	Si	Si
Modello ISA	27,78 euro (250 / 9)	Sanzione da 250,00 euro ridotta a seconda di quando ci si ravvede (da 1/8 a 1/6)

## 8.1 INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE (ISA)

Per l'infedele/omessa presentazione del modello ISA trova applicazione l'art. 8 del DLgs. 471/97, con sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

In assenza di documenti di prassi sul punto, sembra potersi sostenere, anche ai fini cautelativi, la necessità di ravvedere pure tale violazione. Occorre dunque pagare anche i 27,78 euro (250 / 9) con codice tributo generale "8911".

Il regime premiale derivante dagli ISA dovrebbe permanere ove la dichiarazione infedele sia stata sanata nei 90 giorni<sup>117</sup>.

---

con l'art. 8 del DLgs. 471/97, che prevede una sola sanzione fissa a prescindere dal numero di violazioni, depone in tal senso.

<sup>115</sup> Salve le ulteriori riduzioni della sanzione per ritardi non superiori a 14 giorni.

<sup>116</sup> Lo stesso si dovrebbe affermare per le sanzioni connesse ad obblighi di comunicazione da assolvere nel modello RED-DITI, come le minusvalenze ex art. 11 co. 4-bis del DLgs. 471/97.

<sup>117</sup> Ciò in quanto, sebbene ai sensi dell'art. 9-bis co. 1 del DL 50/2017 occorre che i dati siano correttamente indicati in dichiarazione entro i termini ordinari, per l'Agenzia delle Entrate comunque si accede al regime premiale in caso di di-

## 8.2 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 REDDITI<sup>118</sup>.

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;
- 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.

---

chiarazione tardiva cioè presentata nei 90 giorni (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 31). Il menzionato chiarimento sembra potersi estendere alla dichiarazione integrativa presentata nei 90 giorni.

<sup>118</sup> 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).