



---

***OGGETTO: Regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo. Ravvedimento operoso. Ulteriori chiarimenti rispetto al comunicato stampa del 18 dicembre 2015***

## **Premessa**

Con comunicato stampa del 18 dicembre 2015, in considerazione dell'approssimarsi della scadenza del termine per regolarizzare le dichiarazioni annuali da parte dei contribuenti con periodo d'imposta c.d. "solare" (29 dicembre), sono state fornite istruzioni sulle modalità con cui questi potevano avvalersi delle sanzioni più favorevoli previste dal nuovo ravvedimento operoso per gli errori commessi in dichiarazione. Si tratta, in particolare, delle disposizioni recate dall'articolo 13, comma 1, lettera a)-bis, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, introdotte dalla legge di Stabilità per il 2015 (articolo 1, comma 637, lett. b), n. 1.1), della legge 23 dicembre 2014, n. 190).

Con il presente documento di prassi, anche alla luce dell'ulteriore intervento normativo sull'istituto operato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dall'articolo 16, comma 1, lett. f), n. 1), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 - recante la riforma del sistema sanzionatorio tributario (d'ora in avanti "decreto sanzioni") - si forniscono ulteriori istruzioni, volte a definire, in modo più completo, il panorama delle sanzioni applicabili in sede di correzione degli errori "dichiarativi" - consistenti sia nelle irregolarità nel contenuto delle dichiarazioni sia nella tardività dell'invio del documento, come meglio si specificherà in seguito -, anche oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

A tale riguardo, la legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto alcune disposizioni finalizzate a stimolare l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari, contenute nell'art. 1, commi 634 e seguenti, in base alle quali l'Agenzia delle Entrate, mediante l'utilizzo di nuove tecnologie e strumenti telematici, mette a disposizione dei contribuenti, ovvero del suo intermediario, gli elementi e le informazioni di cui è in possesso e che riguardano possibili anomalie dichiarative, al fine di stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

In tale ambito, nel corso del 2015 sono state inviate ai contribuenti circa 305.000 comunicazioni finalizzate alla promozione della *compliance* che hanno consentito a moltissimi contribuenti di accogliere l'invito del Fisco a rimediare ad un errore o ad una dimenticanza in tempi brevi e con sanzioni ridotte, versando spontaneamente il dovuto.

Tra le comunicazioni inviate, 190.000 sono anomalie riscontrate nel triennio 2011-2013 sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. Tali comunicazioni hanno consentito ai contribuenti di sanare eventuali errori od omissioni contenuti nei relativi modelli, avvalendosi del "ravvedimento operoso" ed hanno anche indotto una parte di essi a valutare il proprio comportamento dichiarativo in occasione della presentazione di UNICO 2015, con conseguente adeguamento spontaneo dei ricavi e dei compensi non annotati nelle scritture contabili.

L'attività di promozione della *compliance* sta proseguendo anche nell'anno 2016 con l'invio di varie tipologie di comunicazioni. Sono state inviate comunicazioni con più criteri (circa 266.000) riguardanti diverse tipologie reddituali (quali, redditi da locazione immobiliare, redditi di lavoro dipendente, redditi derivanti dagli assegni divorzili, quote di plusvalenze non dichiarate relativi ai beni patrimoniali relativi all'impresa, redditi di partecipazione, redditi di capitale e redditi diversi) destinate ad un numero sempre maggiore di contribuenti che potranno, mediante l'istituto del ravvedimento operoso, porre rimedio agli eventuali errori o omissioni commessi.

A ciò si aggiungono poco più di 2.200 comunicazioni destinate ai contribuenti che presentano possibili anomalie in relazione alla dichiarazione dei compensi percepiti per avere concorso alla raccolta effettuata per il tramite degli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, del T.U.L.P.S. (regio decreto 18 giugno 1931, n. 773).

Entro fine anno si stima di poter inviare ulteriori comunicazioni ai contribuenti, soggetti passivi IVA, che per il periodo d'imposta 2013, dai dati trasmessi all'Amministrazione finanziaria del c.d. "spesometro", risulterebbero aver omesso, in tutto o in parte, di dichiarare i ricavi conseguiti.

L'obiettivo a tendere dell'Agenzia è quello di comunicare prima della presentazione della dichiarazione annuale dati in possesso sull'anno di imposta da dichiarare e le anomalie riscontrate nelle precedenti dichiarazioni, consentendo quindi al contribuente di non fare errori in dichiarazione e correggere con sanzioni molto ridotte gli errori già fatti.

I soggetti interessati da tale attività possono regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi mediante il ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

Pertanto, ai fini dell'individuazione delle sanzioni da regolarizzare, sarà rilevante verificare, anche alla luce delle istruzioni fornite nel prosieguo del presente documento di prassi, se le correzioni di errori dichiarativi siano effettuate entro oppure oltre 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione, quindi configurabili o meno all'interno della fattispecie disciplinata dall'articolo 13, comma 1, lettera a-bis), del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

## **1. Il ravvedimento operoso**

L'articolo 13 del D.lgs n. 472 del 1997, recante l'istituto del ravvedimento operoso, è stato profondamente modificato dalla legge di Stabilità per il 2015 che, per ciò che rileva in tale sede, ha introdotto la lettera a)-bis. Tale disposizione prevedeva, nella originaria formulazione, una riduzione della sanzione a un 1/9 del minimo *“se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo*

*giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore".*

Sul valore innovativo delle predette modifiche e, in particolare, sui dubbi interpretativi sorti relativamente all'ambito di applicazione della predetta lettera a)-bis, - laddove si fa riferimento alla corretta individuazione delle violazioni regolarizzabili "*entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione*" - l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con Circolare n. 23/E del 9 giugno 2015. In tale sede è stato chiarito che la regolarizzazione entro i primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione riguarda le sole violazioni commesse **mediante** la presentazione della dichiarazione, ossia le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, disciplinate dall'articolo 8 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Con riferimento a tali violazioni, le ultime modifiche introdotte, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dal decreto sanzioni rappresentano un mero intervento correttivo sulla lettera a)-bis, in linea con l'interpretazione dell'Agenzia, volto a superare definitivamente i dubbi che erano sorti dalla formulazione della disposizione. Tale intervento è stato realizzato prevedendo espressamente che, entro i novanta giorni decorrenti dal termine per la presentazione della dichiarazione, possono essere regolarizzate le omissioni e gli errori "*commessi in dichiarazione*". Anche a seguito delle modifiche introdotte dal decreto sanzioni rimangono, pertanto, attuali i chiarimenti sull'istituto resi con la citata circolare n. 23/E del 9 giugno 2015.

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

## **2. Le violazioni dichiarative configurabili nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.**

### ***2.1. Correzione di errori ed omissioni della dichiarazione annuale - interpretazione antecedente alle modifiche del ravvedimento del 2015***

Secondo i chiarimenti resi all'indomani dell'introduzione del ravvedimento operoso con circolare n. 192/E del 23 luglio 1998, gli errori e le omissioni commessi in dichiarazione, incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, potevano essere regolarizzati unicamente ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997. Tale disposizione, riferita alla regolarizzazione di errori diversi dalla tardiva presentazione della dichiarazione, consentiva la riduzione della sanzione applicabile a 1/6 (nella versione *ratione temporis* vigente) se la regolarizzazione dell'errore avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione.

Tale modalità di regolarizzazione si applicava sia alle ipotesi in cui gli errori e le omissioni fossero rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute in base a controlli automatizzati e formali (errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta, sanzionabili con la fattispecie di omesso versamento), sia al caso di errori riscontrabili solo mediante controllo sostanziale (omessa o errata indicazione di redditi; esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile).

Tale ultima tipologia di errore - non rilevabile mediante controlli automatizzati e formali - era colpita, peraltro, con la sanzione prevista per la violazione di infedele dichiarazione, per la quale l'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997 prevede la sanzione, assorbente la fattispecie di omesso

versamento, “*dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito* [ora, *post* modifica recata dal d.lgs. n. 158 del 2015, dal novanta al centottanta per cento] ”.

Pertanto, sulla base di tale impostazione, la regolarizzazione spontanea di errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, poteva essere effettuata esclusivamente nei termini di cui alla citata lettera b) del ravvedimento (termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione) e comportava il pagamento della sanzione ridotta pari al 16,66% (un sesto del cento per cento) della maggiore imposta o del minor credito, oltre al pagamento dell'imposta e dei relativi interessi moratori.

Ne risultava una forte sproporzione tra il trattamento sanzionatorio riservato alla violazione di infedele dichiarazione corretta nei primi novanta giorni, rispetto a quello applicabile alla violazione di tardiva presentazione della dichiarazione, presentata entro novanta (nel passato trenta) giorni dalla scadenza del termine, ipotesi quest'ultima in cui già la circolare n. 23 del 25 gennaio 1999 aveva previsto l'applicazione di una sanzione in misura fissa, fermo restando l'eventuale omesso versamento.

Mentre, infatti, ai fini della regolarizzazione dell'infedeltà dichiarativa era necessario, come già detto, il versamento del 16,66% della sanzione dovuta (pari a 1/6 del cento per cento della maggiore imposta o del minor credito, oltre al versamento del tributo dovuto e degli interessi), per regolarizzare la tardività dichiarativa era sufficiente il versamento di una sanzione in misura fissa, pari a lire cinquecentomila (euro 258), ridotta a 1/8 (misura vigente *ratione temporis*), salva la sanzione per l'eventuale omesso versamento, ai sensi dell'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 (30 per cento), anch'essa ravvedibile.

Per porre rimedio a tale anomalia, con successivi documenti di prassi (circolare n. 55/E del 14 giugno 2001, risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002), muovendo dal principio secondo cui la dichiarazione tardiva, purché presentata

entro novanta giorni, si considera valida a tutti gli effetti, si è affermato che anche la dichiarazione integrativa presentata, entro il medesimo termine di novanta giorni, per correggere errori od omissioni di una precedente dichiarazione tempestivamente presentata, si sostituisce a quella originaria, così rimuovendo, in tale breve “finestra temporale”, l’infedeltà. Nondimeno, poiché la dichiarazione integrativa è presentata oltre il termine di scadenza ordinaria, rimane soggetta alla sanzione prevista per la tardiva presentazione della dichiarazione (pari a euro 258, oggi, dopo il decreto sanzioni, pari a euro 250).

Per effetto dell’equiparazione della dichiarazione **integrativa/sostitutiva** nei novanta giorni alla dichiarazione **tardiva** nei novanta giorni, sia che il contribuente avesse presentato per la prima volta la dichiarazione in ritardo - purché nei novanta giorni - sia che, entro il medesimo termine, avesse presentato una dichiarazione per correggere quella precedentemente presentata, sarebbe incorso nella sanzione prevista per la tardività (euro 258), salva l’ulteriore sanzione applicabile in caso di omesso versamento. In entrambi i casi, le violazioni dichiarative potevano essere regolarizzate, entro novanta giorni, ai sensi della lettera c) dell’articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (con conseguente riduzione ad 1/8 della sanzione applicabile), ferma restando l’autonoma ravvedibilità dell’omesso versamento.

## ***2.2. Correzione di errori ed omissioni della dichiarazione annuale - interpretazione applicabile successivamente alle modifiche del ravvedimento operoso del 2015***

La possibilità di configurare come sostitutiva/tardiva la dichiarazione integrativa presentata nei primi novanta giorni successivi al termine di scadenza ordinario - come già chiarito con la circolare 23/E del 2015 e come successivamente ribadito dal comunicato stampa del 18 dicembre 2015 - va riconsiderata a seguito dell’introduzione, nell’istituto del ravvedimento operoso, della lettera a)-bis.



Il legislatore ha voluto, infatti, introdurre un'ipotesi specifica di regolarizzazione - evidentemente prima non prevista - per le violazioni commesse mediante la dichiarazione, ciò che, da un punto di vista sanzionatorio, evidenzia il riconoscimento di uno specifico rilievo all'errore inerente al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, piuttosto che all'errore inerente al ritardo nella sua presentazione.

In altri termini, la nuova disciplina del ravvedimento operoso della lettera a)-*bis* ha reso necessario attribuire nuovamente valenza a quella distinzione concettuale tra **dichiarazione integrativa** - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - e **dichiarazione tardiva**, che era stata superata per le ragioni di opportunità di cui si è detto, sebbene con alcuni temperamenti rispetto all'originaria impostazione del 1998.

Del resto, se la dichiarazione integrativa nei novanta giorni continuasse ad essere assimilata alla dichiarazione tardiva, la lettera a)-*bis* - nella parte in cui consente la regolarizzazione entro novanta giorni delle violazioni commesse **mediante** dichiarazione - non avrebbe più alcun valore positivo, né potrebbe trovare applicazione alcuna. Rimane fermo che la dichiarazione integrativa presentata entro novanta giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari.

#### *2.2.1. Dichiarazione integrativa per correggere errori **non** rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*

In caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, **per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, la sanzione configurabile - e, dunque, quella da prendere a riferimento in caso di ravvedimento - non è più quella prevista

per la tardività, di cui all'articolo 1, comma 1 (ai fini delle imposte dirette) del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, bensì quella di cui al successivo articolo 8, concernente le *“violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni”*. Si ricorda che tale disposizione disciplina le violazioni di carattere formale relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni che non integrino un'ipotesi di infedele dichiarazione, violazioni nelle quali può ascriversi quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.

Così, a titolo di esempio, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa/sostitutiva entro novanta giorni dalla scadenza ordinaria per correggere l'omessa indicazione, nella dichiarazione originaria, di un reddito da locazione, la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella di cui al citato articolo 8, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, *“fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5, (ossia fuori dai casi di infedeltà n.d.r.) se (nel)la dichiarazione (...) sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per (...)la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000”*. Rimane ferma la necessità di regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento.

Tale sanzione sarà quella da prendere come riferimento anche per la regolarizzazione della propria posizione qualora il contribuente risulti destinatario di una comunicazione di cui all'art. 1, commi 634 e seguenti, della legge di Stabilità per il 2015, con la presentazione di una dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

Se, invece, l'omissione o l'incompletezza riguardano l'indicazione dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento operoso, ai sensi della lettera a)-bis, è quella specificatamente prevista dall'articolo 8 con riferimento a tale fattispecie, pari

al dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 (art. 8, comma 3 *ter*).

### *2.2.2. Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*

In caso di dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori **rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, la sanzione configurabile è solo quella per omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, pari al 30% di ogni importo non versato (non trova applicazione la sanzione di euro 258, oggi euro 250). Rimane ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

### *2.2.3. Dichiarazione tardiva*

La **dichiarazione tardiva**, ossia quella presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario, rimane soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro, di cui all'articolo 1, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 (misura applicabile dopo l'entrata in vigore del decreto sanzioni in luogo della precedente, pari a euro 258), prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, fermo restando la sanzione per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carente o tardivo versamento del tributo emergente dalla dichiarazione stessa.

Non rileva, invece, la sanzione introdotta dal D.lgs. n. 158 del 2015 per l'ipotesi in cui la dichiarazione viene inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima

dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza - determinata nella misura compresa tra euro 150 e euro 500 in assenza di debito d'imposta - poiché tale fattispecie riguarda esclusivamente le dichiarazioni "omesse", ossia quelle presentate oltre novanta giorni dalla scadenza del termine e non è ravvedibile dal contribuente.

Ugualmente non rileva in tale contesto la disposizione contenuta nel comma 4-bis di cui all'articolo 7, del d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui "*Salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà*".

Detta disposizione, infatti, costituisce una norma generale di "chiusura" del sistema, applicabile ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore e, pertanto, non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d'imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato.

La sanzione fissa per la tardività (250 euro) può essere ridotta, in sede di ravvedimento operoso, a 1/10, ai sensi della lettera c); il tardivo o carente versamento del tributo può essere regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

### **3. Le violazioni dichiarative configurabili decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione.**

#### ***3.1. Correzione di errori commessi nella dichiarazione presentata***

### *3.1.1. Dichiarazione integrativa per correggere errori **non** rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*

Successivamente al decorso dei novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le violazioni consistenti in errori **non rilevabili** mediante controlli automatizzati e formali, integrano la violazione di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una sanzione compresa tra il novanta e il centoottanta per cento della maggiore imposta dovuta della differenza del credito utilizzato.

A tale fine, il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione con il Fisco - anche a seguito di una comunicazione in attuazione dell'articolo 1, commi 634 e seguenti, della legge di Stabilità 2015 - è tenuto a presentare una dichiarazione integrativa e a versare, oltre al tributo dovuto e agli interessi, la corrispondente sanzione proporzionale - assorbente delle altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa disvelata, ovvero quella prevista per l'omesso versamento - avvalendosi, eventualmente, del ravvedimento operoso e applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Va da sé che tale sanzione trova applicazione solo con riferimento a quelle violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa, mentre quelle consistenti, sin dall'origine, in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi del citato articolo 8, rimangono sanzionabili in forza della relativa disposizione.

Così, nel riprendere l'esempio precedente, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa oltre novanta giorni per correggere l'omessa indicazione, nella dichiarazione originaria, di un reddito da locazione di immobili ad uso non abitativo, la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella dell'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, se *“nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della*

*produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.*

Laddove, invece, l'omissione o l'incompletezza integravano sin dall'origine un'ipotesi di irregolarità dichiarativa e non di infedeltà – come, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia omesso o indicato in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione - la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento operoso oltre i novanta giorni rimane quella prevista dall'articolo 8 del D.lgs. n. 471 del 1997, più volte richiamato.

Restano, infine, dovute autonomamente, in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997.

### *3.1.2 Dichiarazioni integrative per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale presentate entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva: trattamento dell'acconto omesso o carente*

Nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta dovuta, con conseguente determinazione di acconti **dovuti per l'anno d'imposta successivo** in misura superiore, non potrà essere irrogata la sanzione per carente versamento dell'acconto (cfr articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997) se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto. In ogni caso, anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con

il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

Come chiarito con circolare n. 23 del 9 giugno 2015, infatti, la fattispecie dell'insufficiente o omesso versamento dell'acconto si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso ed è autonoma rispetto alla dichiarazione che semplicemente ne determina l'ammontare.

Pertanto, se l'importo versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento, il contribuente non potrà essere assoggettato a sanzione per carente versamento (in tal senso devono intendersi superati i chiarimenti resi con la circolare n. 47/E del 18 giugno 2008, al paragrafo n. 4.2).

### *3.1.3. Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale*

In caso di dichiarazione integrativa presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori **rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, la sanzione configurabile resta solo quella per omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (non trova applicazione la sanzione di euro 258, oggi euro 250). Rimane, anche in tal caso, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

### *3.1.4. Dichiarazione omessa*

La mancata presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione comporta l'applicazione della

sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, compresa tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se, peraltro, la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500.

Si ricorda che la dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerarsi, comunque, omessa con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Inoltre, è bene osservare che, in caso di accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella dichiarazione presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, si rende applicabile la sanzione di omessa presentazione della dichiarazione nella misura compresa tra il centoventi e il duecentoquaranta per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta.

#### **4. Quesiti vari**

##### ***4.1. Ravvedimento del modello 730***

I CAF hanno chiesto di precisare i termini entro cui il contribuente può ravvedere il modello di dichiarazione 730, in caso di infedeltà.

Al riguardo, si ricorda che, nelle istruzioni al modello 730, è stato chiarito che *“se il contribuente si accorge di non aver fornito tutti gli elementi da indicare della dichiarazione e l'integrazione o la rettifica comporta un minor credito o un maggior debito deve utilizzare il modello UNICO Persone fisiche 2016.*



*Il modello UNICO Persone fisiche 2016 può essere presentato:*

- ***entro il 30 settembre 2016 (correttiva nei termini).*** *In questo caso, se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente dovrà procedere al contestuale pagamento del tributo dovuto, degli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera e della sanzione in misura ridotta secondo quanto previsto dall'art. 13 del D. Lgs. n. 472 del 1997 (ravvedimento operoso);*
- ***entro il termine previsto per la presentazione del modello UNICO relativo all'anno successivo (dichiarazione integrativa).*** *In questo caso se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente dovrà pagare contemporaneamente il tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera e le sanzioni in misura ridotta previste in materia di ravvedimento operoso;*
- ***entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (dichiarazione integrativa – art. 2 comma 8 del D.P.R. 322 del 1998).*** *In questo caso se dall'integrazione emerge un importo a debito, il contribuente dovrà pagare contemporaneamente il tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giornaliera e le sanzioni in misura ridotta previste in materia di ravvedimento operoso.”*

Quanto ai termini da prendere a riferimento per il calcolo degli interessi e delle sanzioni dovute in caso di ravvedimento, si osserva che, nel caso di presentazione di un modello UNICO correttivo nei termini, nessuna sanzione è dovuta per l'infedeltà dichiarativa e sono dovuti solo la sanzione e gli interessi per l'eventuale omesso versamento della maggiore imposta, da calcolarsi con riferimento alla data del termine di versamento previsto per le persone fisiche che compilano il modello Unico, termine da prendere a riferimento anche per calcolare la percentuale di riduzione da applicare alle sanzioni in caso di ravvedimento.

Laddove il modello UNICO sia presentato oltre il termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale, valgono i chiarimenti già resi nei precedenti paragrafi con riguardo all'integrazione della dichiarazione irregolare eseguita entro novanta giorni dalla scadenza ovvero oltre detto termine. Ciò significa, in altre parole, che il modello 730 già presentato deve essere assimilato alla dichiarazione irregolare presentata nei termini e il ravvedimento andrà eseguito con le stesse modalità già in precedenza illustrate.

#### ***4.2. Ricorso all'istituto del ravvedimento operoso in un momento successivo al versamento del tributo: determinazione della misura della sanzione ridotta***

È stato chiesto di chiarire come si determina la sanzione in misura ridotta da versare nel caso in cui il ricorso al ravvedimento avvenga successivamente al versamento tardivo del tributo.

Al riguardo, in via preliminare occorre ricordare che, con risoluzione n 67/E del 23 giugno 2011 è stata ammessa la possibilità di effettuare il ravvedimento in maniera c.d. frazionata, ossia la possibilità di perfezionare un ravvedimento parziale rispetto al *quantum* dovuto. Tuttavia, è stato chiarito che, a tale fine, è necessario che siano corrisposti - oltre all'imposta - anche gli interessi e le sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

Se tra un versamento e l'altro viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento (compreso una comunicazione ex articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) , l'omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie.

Deve escludersi, invece, qualunque possibilità di “rateazione delle somme da ravvedimento”, ossia che, in caso di controllo fiscale attivato tra un versamento e l’altro del tributo, il contribuente possa invocare l’avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della “prima rata”. Né può il contribuente, nel caso di omesso o carente versamento, beneficiare della percentuale di riduzione dell’intera sanzione nelle misure più vantaggiose previste dalla lettera a) del citato articolo 13, per il solo fatto di aver versato una prima rata di quanto complessivamente dovuto entro il termine di trenta giorni dalla data di commissione della violazione.

Ciò premesso, allo stato attuale, emerge che, sebbene l’istituto del ravvedimento si perfezioni (anche parzialmente) solo all’esito della procedimento complesso - consistente sia nelle regolarizzazione del comportamento (versamento del tributo), sia nel versamento delle sanzioni, sia nel versamento degli interessi -, tuttavia non è necessario che ciò avvenga in un unico momento, potendo il versamento della sanzione ridotta essere successivo a quello del versamento del tributo e/o degli interessi. Resta inteso, comunque, che, ai fini della determinazione della riduzione disposta dall’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata. È evidente, peraltro, che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento ciò che impedirebbe il perfezionamento dell’istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria.

Applicando tali principi al caso in cui si assiste a un tardivo (ad esempio 20 giorni) ma integrale versamento del tributo dovuto, senza alcuna corresponsione di sanzioni e interessi, alla luce del tenore dell’articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, si può ritenere che:

- la sanzione applicabile sia quella in cui “ricade” l’integrale tardivo versamento (nel caso ipotizzato la sanzione del 15 per cento disposta

dall'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997 - sanzione del 30 per cento ridotta alla metà);

- gli interessi moratori siano dovuti per il periodo del ritardo (venti giorni);
- la riduzione sanzionatoria applicabile sia riferita al momento in cui si perfeziona il ravvedimento (cfr circolare n. 180 del 1998);
- se, medio tempore, è notificato un atto di liquidazione o di accertamento, il contribuente che non abbia versato ancora sanzioni e interessi perda la possibilità di avvalersi dell'istituto.

Emerge, pertanto, che il momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da ravvedimento (anche parziale) in concreto applicabile è quello in cui la sanzione viene regolarizzata, ossia quando la stessa viene versata.

Ad esempio, laddove il contribuente intenda avvalersi del ravvedimento operoso e il versamento del tributo è stato effettuato tardivamente in due *tranches*, una entro 30 giorni dalla scadenza e l'altra successivamente, entro 90 giorni, la riduzione applicabile è quella in cui la sanzione e gli interessi sono effettivamente versati. Ciò significa che il contribuente può:

- ravvedere autonomamente i singoli versamenti applicando la riduzione di cui alle lettere a) e a)-*bis* rispettivamente alle sanzioni calcolate sulla prima e sulla seconda *tranches*, se i versamenti delle sanzioni medesime e degli interessi sono eseguiti rispettivamente entro il termine di 30 e di 90 giorni;
- ravvedere il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione che tiene conto del momento in cui la stessa è regolarizzata.

#### ***4.3. Ravvedimento di un omesso versamento di un debito IVA periodico mediante compensazione con un credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche successive***

È stato chiesto di chiarire se un omesso versamento IVA periodico (ad esempio, 10.000 euro) possa essere regolarizzato, ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, mediante compensazione con il credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche successive.

Al riguardo, si osserva che, l'omesso versamento dell'IVA a debito risultante dalla liquidazione periodica rappresenta una violazione ravvedibile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione, ai sensi della lettera b) dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

In particolare - fermo restando il versamento dell'imposta dovuta e degli interessi entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno nel corso del quale è stato omesso il versamento periodico - è ammesso il versamento della sanzione del 3,75 per cento dell'importo non versato, pari ad un ottavo del 30 per cento previsto dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

La compensazione del debito IVA periodico, e il conseguente ravvedimento delle sanzioni, può essere anticipata utilizzando il credito IVA maturato in un trimestre successivo a quello violato. In tale evenienza è, tuttavia, necessario che detto credito sia rimborsabile ai sensi degli articoli 30 e 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e preventivamente destinato alla compensazione mediante presentazione del modello IVA TR, in applicazione dell'articolo 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, secondo cui *“I contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal secondo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per la richiesta di rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, l'istanza di cui al comma 2. (...)”*

Trattandosi di compensazione orizzontale o esterna, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, la stessa andrà evidenziata nel modello F24 e sarà subordinata al rispetto dei limiti di 5.000 euro annui di cui al comma 1 del citato articolo 17, e di 700.000 euro annui di cui al già citato articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000. Qualora il credito da destinare in compensazione IVA sia superiore al limite di 15.000 euro, tuttavia, non occorre il visto di conformità di cui all'articolo 10 del decreto legge n. 78 del 2009, la cui preventiva apposizione sul modello IVA TR è indispensabile solo in caso di richiesta di rimborso.

In assenza dei requisiti per poter utilizzare le eccedenze di credito trimestrale, il ravvedimento dell'omesso versamento periodico può essere effettuato utilizzando in compensazione il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale. In tale evenienza, il credito può essere compensato con un debito IVA pregresso a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della maturazione.

Dal punto di vista dichiarativo, l'avvenuta compensazione tra il debito Iva periodico e il credito Iva (trimestrale o annuale) maturato successivamente, viene rappresentata nel seguente modo:

- l'importo del debito periodico, assolto tramite compensazione prima della presentazione della dichiarazione annuale, deve essere indicato nel rigo VL29 della dichiarazione Iva;
- l'importo del credito utilizzato in compensazione, invece, deve essere indicato nel rigo VL22 della medesima dichiarazione, se trattasi di credito trimestrale, ovvero nel rigo VL9 della dichiarazione relativa all'anno successivo, se trattasi di credito annuale.

Qualora, in caso di utilizzo del credito annuale, la compensazione venga effettuata dopo la presentazione della dichiarazione Iva, sarà necessario presentare una dichiarazione rettificativa (correttiva nei termini o integrativa) per dare evidenza

dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato.

Trattandosi, tuttavia, in entrambe le ipotesi - utilizzo del credito IVA trimestrale e/o annuale - di compensazione esterna ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, la stessa deve essere evidenziata nel modello F24 ed è, in ogni caso, subordinata al rispetto dei limiti di 5.000 euro annui di cui al comma 1 del citato articolo 17, e di 700.000 euro annui di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Inoltre, qualora il credito da destinare in compensazione IVA sia superiore al limite di 15.000 euro, occorre la preventiva apposizione sulla dichiarazione annuale del visto di conformità prescritto dall'articolo 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78.

## Tabella di sintesi

### *Correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti*

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva
Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)		Presentare la dichiarazione entro novanta gg dalla scadenza del termine (29 dicembre per i solari)
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni
<p><b>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ euro <b>250</b> (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro <b>27,78</b></li> <li>+</li> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se</li> </ul>	<p><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ euro <b>250*</b> (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = euro <b>25</b></li> <li>+</li> <li>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</li> </ul>



<p>dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p> <p>* Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'articolo 8.</p>		
--	--	--

***Correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti***

<b>Dichiarazione integrativa</b>		<b>Dichiarazione Omessa</b>
<b>Presentare la dichiarazione corretta</b>		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.
<b>Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento</b>		
<b>Versare le relative sanzioni</b>		
<p style="text-align: center;"><b>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>▪ sanzione pari al <b>novanta</b> per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p> <p style="text-align: center;"><b>Oppure</b></p> <p>Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>	<p style="text-align: center;"><b>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</b></p> <p>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</p>	

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**

**Rossella Orlandi**

**(firmato digitalmente)**

Roma, 12 ottobre 2016