

Circolare del 18 ottobre 2016

Oggetto: **Agenzia delle Entrate – Circolare n. 42/E del 12/10/2016: “Regolarizzazione delle dichiarazioni con errori o presentate in ritardo. Ravvedimento operoso. Ulteriori chiarimenti rispetto al comunicato stampa del 18 dicembre 2015”.**

Con la circolare in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di ravvedimento operoso, volti 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), anche oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.

Come noto, l'art. 13 del D.Lgs n. 472 del 1997, avente ad oggetto 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, successivamente modificata ad opera del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

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

Secondo i chiarimenti resi 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'art.13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 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 se la regolarizzazione dell'errore avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione.

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: ai fini della regolarizzazione dell'infedeltà dichiarativa era necessario, come già detto, il versamento di una sanzione 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, 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), 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.

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

Con la legge di stabilità 2015, viene introdotta la lett. a-bis, ai sensi della quale la sanzione viene ridotta *"ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 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"*.

Con il successivo D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, la lett. a-bis) viene modificata al fine di chiarire che, entro i novanta giorni decorrenti dal termine per la presentazione della dichiarazione, possono essere regolarizzate le omissioni e gli errori "commessi in dichiarazione".

In specie, in base alla nuova lett.a-bis, la sanzione viene *"ridotta ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso"*.

Il legislatore ha voluto, secondo l'Agenzia delle Entrate, introdurre un'ipotesi specifica di regolarizzazione 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, chiarisce l'Agenzia, la nuova disciplina del ravvedimento operoso della lettera a)-bis ha reso necessario attribuire nuovamente valenza a quella distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa e dichiarazione tardiva, che era stata superata per le ragioni di opportunità di cui si è detto.

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 non è più quella prevista per la tardività, di cui all'art. 1, comma 1 (ai fini delle imposte dirette) del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, bensì quella di cui al successivo art. 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.

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'art. 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'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

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'art. 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.

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'art.13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

In tema di violazioni dichiarative configurabili oltre 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate fa una chiara distinzione tra la dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza ordinaria dei termini, e la dichiarazione omessa (ossia la dichiarazione originaria presentata addirittura oltre i 90 giorni dalla scadenza ordinaria dei termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi).

Con riferimento alle dichiarazioni integrative, l'Agenzia analizza due ipotesi diverse.

Nel caso di correzione di errori/omissioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, le violazioni in questione integrano in genere la violazione di infedele dichiarazione. La sanzione ordinaria va dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta. Su tale importo va quantificata la sanzione ridotta (in caso di ravvedimento).

Se le violazioni consistono invece in una mera irregolarità dichiarativa (diversa rispetto all'infedeltà), come nel caso del contribuente che abbia riportato, nella dichiarazione originaria, in maniera inesatta o incompleta dati rilevanti per la sua individuazione, la sanzione ordinaria (su cui quantificare eventualmente la riduzione) è quella di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997.

Per quanto concerne gli acconti per il periodo d'imposta successivo, se la dichiarazione integrativa viene presentata entro i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, non è applicabile alcuna sanzione su eventuali maggiori acconti da versare a seguito della dichiarazione integrativa. Come, infatti, precisato dall'Agenzia, se l'importo precedentemente 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).

Nel caso, invece, di correzione di errori/omissioni rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione ordinaria rimane quella relativa all'omesso versamento, ossia 30% di ogni importo non versato. Su tale importo va calcolata la riduzione nell'ipotesi del ravvedimento.

Altra ipotesi analizzata dall'Agenzia è quella della mancata presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione. In tal caso, si ha 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.

Nel caso in cui non siano dovute imposte a seguito della presentazione della dichiarazione, la sanzione in misura ordinaria va da un minimo di 250 euro a un massimo di euro 1.000.

Qualora invece siano dovute imposte, la sanzione ordinaria applicabile va dal 120% al 240% delle imposte da versare.

Nell'ipotesi in cui la dichiarazione omessa venga presentata entro i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta successivo:

- se non sono dovute imposte la sanzione va da 150 a 500 euro;
- se sono dovute imposte la sanzione va dal 60% al 120% delle imposte da versare.

L'Agenzia precisa inoltre che, nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni dalla scadenza di termini ordinari, le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Di seguito una utile tabella di sintesi.

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>Errori <u>non</u> rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 <p>+</p> <ul style="list-style-type: none"> • sanzione per omesso versamento, se 	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. 	<ul style="list-style-type: none"> • euro 250* (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = euro 25 <p>+</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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.
dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.		
* Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'articolo 8.		

Correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione Omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <p>•sanzione pari al novanta 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>Oppure</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>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</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>	