



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Ravvedimento operoso
e regolarizzazione delle dichiarazioni:
Circ. n. 42/E/2016**

(Circolare n. 18 del 24 ottobre 2016)

Indice

1. Ravvedimento operoso: principi generali	3
2. Regolarizzazione entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	6
3. Violazioni dichiarative sanate entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione	6
3.1 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale	8
3.2 Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale	9
4. Violazioni dichiarative sanate dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione	11
4.1 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale	11
4.2 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale: trattamento dell'acconto omesso o carente	12
4.3 Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale	13
4.4 Dichiarazione omessa	13
5. Ravvedimento con versamento successivo delle sanzioni ridotte	14
6. Ravvedimento del modello 730	15
7. Omesso versamento Iva in sede di liquidazione periodica	15

1. Ravvedimento operoso: principi generali

L'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 disciplina l'istituto del ravvedimento operoso che permette al contribuente (privato o con partita IVA), reo di omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie, di rimediarsi spontaneamente, beneficiando di **significative riduzioni delle sanzioni amministrative irrogabili**. In particolare, possono essere oggetto di ravvedimento le violazioni di norme fiscali riguardanti:

- le **imposte dirette** (IRPEF, IRES, IRAP, ritenute, tributi sostitutivi delle imposte sui redditi, ecc.);
- le **imposte indirette** (IVA, imposta di registro, ipotecaria e catastale, imposta di bollo, successione e donazione, tassa di concessione governativa);
- i **tributi locali** (ICI e IMU, addizionale comunale e regionale IRPEF, ecc.).

Diversamente, lo strumento del ravvedimento operoso **non è utilizzabile** per sanare le violazioni relative ai **contributi previdenziali** (es. contributi gestione Separata, contributi Colf e badanti, Artigiani, commercianti liberi professionisti, lavoratori dipendenti) e **contributi INAIL**.

L'istituto del ravvedimento operoso è stato **significativamente modificato dalla Legge n. 190/2014** (Legge di Stabilità 2015) la quale ha previsto, a decorrere dall'1.1.2015, che l'utilizzo di tale strumento non sia più inibito dall'inizio di un controllo fiscale, ma solo dal momento in cui viene notificato al contribuente un atto impositivo. In particolare, per effetto di tale modifica normativa:

- per tutti i **tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate** (imposte sui redditi e relative addizionali, IRAP, IVA, ritenute fiscali, imposte d'atto, contributo di solidarietà), l'inizio di un controllo fiscale non osta al ravvedimento operoso, né ad opera del contribuente né del coobbligato. Il ravvedimento è, invece, inibito nel momento in cui venga notificato un avviso di accertamento o di liquidazione (provvedimento tipico delle imposte indirette diverse dall'IVA), oppure una comunicazione bonaria scaturente da liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione;
- per i **tributi non amministrati dall'Agenzia delle Entrate**, il ravvedimento è possibile sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

In merito alle cause ostative del ravvedimento operoso, l'Amministrazione Finanziaria (Circ. n. 6/E/2015) ha precisato che:

- gli **atti di liquidazione e di accertamento inibiscono completamente l'accesso** all'istituto del ravvedimento operoso. Conseguentemente, rientrano tra gli atti ostativi tutti quegli atti che per loro natura sono da considerare autoritativi e impositivi e che contengono, al loro interno, una pretesa tributaria nei confronti del contribuente. Tra questi si devono ricomprendere, proprio per la loro natura impositiva, gli avvisi di recupero di crediti d'imposta e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni anche se non espressamente menzionati dalla norma;

- gli **avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati** e controlli formali su imposte dirette e IVA **precludono il ravvedimento operoso** solo per le violazioni e le irregolarità contestate con la comunicazione notificata, non impedendo al contribuente di farvi ricorso per sanare altre violazioni che non siano state rilevate con tale procedura.

Questa modifica è coerente con l'**abrogazione**, sempre ad opera della Legge n. 190/2014 (e con effetto dall'anno 2016), **di alcuni istituti deflativi del contenzioso** che consentivano la definizione della controversia fiscale in un momento antecedente alla notifica dell'atto impositivo, ovvero:

- **l'adesione ai "Processi Verbali di Constatazione"** (PVC) che, per imposte sui redditi e IVA, permetteva al contribuente di aderire integralmente ai rilievi evidenziati nel verbale beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo (art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/97);
- **l'adesione agli inviti al contraddittorio** tramite il quale il contribuente (non destinatario di un PVC) avrebbe potuto fruire della riduzione delle sanzioni a 1/6 del minimo, accettando la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria manifestata nell'invito finalizzato all'adesione (artt. 5, co. 1-*bis* e 11 co. 1-*bis*, del D.Lgs. n. 218/97);
- **l'acquiescenza "rinforzata"**, istituto riservato ai contribuenti a cui non sia stato notificato un verbale o un invito definibili, ai quali era riconosciuta, alla ricezione dell'accertamento, la possibilità di beneficiare dell'acquiescenza ex art. 15 co. 2-*bis* del D.Lgs. 218/97, con riduzione delle sanzioni a 1/6 dell'irrogato.

Sempre con la Legge n. 190/2014, sono stati introdotti **nuovi limiti temporali entro cui poter ravvedersi**, alcuni dei quali validi solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, sono state introdotte nuove ed ulteriori soglie temporali entro le quali poter effettuare la regolarizzazione, con una diversa articolazione della sanzione ridotta – come riportato nella tabella che segue – prevedendo quale termine di attivazione del ravvedimento quello di decadenza dell'azione di accertamento. Nel rispetto del principio di legalità di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/97, le nuove regole sul ravvedimento operoso si applicano anche alle violazioni che, alla data del 1.1.2015, siano già state constatate dall'ufficio, ma non ancora interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento (Circ. n. 6/E/2015).

Norma	Ambito temporale	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
Art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/97	Entro 14 giorni dalla violazione	1/10 del minimo + 1/15 per giorno di ritardo	Tutti i tributi (solo violazioni sui versamenti)
Art. 13, lett. a), D.Lgs. 472/97	Da 15 a 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Tutti i tributi (solo violazioni sui versamenti)

Art. 13, lett. a- <i>bis</i>), D.Lgs. 472/97 (introdotta dalla L. 190/2014 e successivamente modificata dal D.Lgs. n. 158/2015)	Sino a 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutti i tributi
Art. 13, lett. b), D.Lgs. 472/97	Dal 91esimo giorno all'anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutti i tributi
Art. 13, lett. b- <i>bis</i>), D.Lgs. 472/97 (introdotta dalla L. 190/2014)	Entro due anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/7 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
Art. 13, lett. b- <i>ter</i>), D.Lgs. 472/97 (introdotta dalla L. 190/2014)	Oltre due anni dalla violazione oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	1/6 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
Art. 13, lett. b- <i>quater</i>), D.Lgs. 472/97 (introdotta dalla L. 190/2014)	Se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel "PVC"	1/5 del minimo	Solo tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate eccetto alcune violazioni sugli scontrini fiscali
Art. 13, lett. c), D.Lgs. 472/97	Entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione	1/10 del minimo	Tutti i tributi (solo violazione di omessa dichiarazione)

Il ravvedimento operoso, oltre a riguardare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti dei tributi, risulta altresì applicabile per sanare:

- gli errori o le omissioni che incidono sulla **determinazione della base imponibile** e sulle ritenute alla fonte da operare in qualità di sostituto d'imposta;
- la tardiva **presentazione della dichiarazione annuale** (redditi, IRAP, IVA e 770).

La disciplina del ravvedimento operoso è stata recentemente analizzata dall'Agenzia delle Entrate, con la **Circ. 12.10.2016, n. 42/E**, con peculiare riguardo alla **regolarizzazione delle dichiarazioni presentate con errori o in ritardo**. In particolare, è stato illustrato il comportamento da tenere in relazione:

- alle violazioni dichiarative configurabili **nei primi 90 giorni** successivi alla scadenza del termine fissato per la presentazione;

- alle violazioni dichiarative configurabili **successivamente a tale termine**.

Nel medesimo documento di prassi, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito, inoltre, alcune **risposte ai quesiti** pervenuti da organizzazioni di categoria e contribuenti.

La presente Circolare si propone, pertanto, di descrivere le principali precisazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate.

2. Regolarizzazione entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato, in primo luogo, che l'art. 13, co. 1, lett. *a-bis*), del D.Lgs. n. 472/97 (nella versione previgente le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015) riconosceva 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 una dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore"*. In particolare, la regolarizzazione in esame riguardava **"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"** (Circ. n. 23/E/2015).

Diversamente, per le irregolarità concernenti i versamenti o altre violazioni, i 90 giorni sarebbero decorsi dalla scadenza del termine per il pagamento, ovvero dal momento di commissione della violazione. A questo proposito, la Circ. n. 42/E/2016 ha osservato che **tale precisazione deve considerarsi attuale** anche a seguito dell'intervento correttivo apportato alla citata lett. *a-bis*), dal D.Lgs. n. 158/2015, in vigore dall'1.1.2016, mediante il quale è stato meglio specificato che la riduzione della sanzione a 1/9 del minimo si applica *"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"*. Conseguentemente, le omissioni o gli errori commessi in dichiarazione continuano ad essere regolarizzabili entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, così come le violazioni diverse da quelle commesse mediante la dichiarazione continueranno ad essere regolarizzate entro 90 giorni dalla commissione della violazione.

3. Violazioni dichiarative sanate entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione

La Circ. n. 42/E/2016 ha, poi, precisato che, con la revisione della disciplina del ravvedimento, assume un'importanza significativa la **distinzione tra la dichiarazione integrativa e quella tardiva**. Sul

punto, si rammenta che prima dell'entrata in vigore delle novità in materia di ravvedimento operoso introdotte dalla Legge n. 190/2014, ovvero **fino al 31.12.2014**, 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, co. 1, lett. b), del D.Lgs. n. 472/97, ovvero con il **versamento della sanzione ridotta pari ad 1/8**, qualora il ravvedimento fosse avvenuto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa. Nello specifico, tale modalità di regolarizzazione riguardava le seguenti ipotesi:

- **errori o omissioni rilevabili** in sede di liquidazione delle imposte dovute **in base a controlli automatizzati e formali** (es. errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte, indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, oneri deducibili o detraibili, ritenute d'acconto e crediti di imposta), sanzionabili con la fattispecie di omesso versamento, per i quali risultava **irrogabile la sanzione del 30%**, con possibilità di applicare le riduzioni da ravvedimento previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97;
- **errori riscontrabili solo mediante controllo sostanziale** (omessa o errata indicazione di redditi; esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile), per i quali risultava applicabile la sanzione prevista per la violazione di infedele dichiarazione (assorbente la fattispecie di omesso versamento), con riferimento alla quale l'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 471/97 prevedeva, fino al 31.12.2015, una sanzione **dal 100% al 200%** della maggiore imposta (o della differenza del credito), anch'essa ravvedibile.

Pertanto, sulla base di tale impostazione la **regolarizzazione spontanea di errori riscontrabili solo mediante controllo sostanziale**:

- **poteva essere effettuata** esclusivamente nei termini di cui alla citata lett. b) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, vale a dire **entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione**;
- comportava il **pagamento della sanzione ridotta pari al 12,50%** (1/8 del 100%) della maggiore imposta (o del minor credito), **oltre al pagamento dell'imposta e dei relativi interessi moratori**.

Tuttavia, qualora **la regolarizzazione in parola fosse intervenuta entro 90 giorni**, la sanzione ridotta prevista per la dichiarazione integrativa **sarebbe risultata superiore a quella applicabile in caso di dichiarazione tardiva**. Infatti, ai fini della regolarizzazione:

- della **tardiva dichiarazione**, era sufficiente il versamento della sanzione in misura fissa pari ad euro 258 (art. 1, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97), ridotta a 1/10 (euro 25) con l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, co. 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/97) oltre al versamento del tributo, della sanzione per omesso versamento (anch'essa ravvedibile) e degli interessi legali;
- della **dichiarazione integrativa**, era necessario il versamento del 12,50% della sanzione dovuta (pari a 1/8 del 100% della maggiore imposta o del minor credito), oltre al versamento del tributo

dovuto e degli interessi.

Di fatto, dunque, sarebbe risultato maggiormente penalizzato dal ravvedimento il contribuente che presentava la dichiarazione nei termini previsti, ancorché contenente errori formali o sostanziali, rispetto al contribuente che, entro i medesimi termini, aveva ommesso di presentare la dichiarazione. Per porre rimedio a tale anomalia, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che **la dichiarazione integrativa** presentata entro 90 giorni sostituisce quella originaria ed **è soggetta alla medesima sanzione prevista per la tardiva presentazione della dichiarazione**. Conseguentemente, il contribuente *"sarebbe incorso nella sanzione prevista per la tardività (euro 258), salva l'ulteriore sanzione applicabile in caso di ommesso 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, ferma restando l'autonoma ravvedibilità dell'omesso versamento"* (C.M. n. 55/E/2001 e R.M. n. 325/E/2002).

La Circ. n. 42/E/2016 ha, poi, precisato che la nuova disciplina del ravvedimento operoso, prevista nel contesto della novellata lettera *a-bis*) del D.Lgs. 472/97, così come da ultimo modificata dal D.Lgs n. 158/2015, **rende ora necessario attribuire nuovamente valenza alla distinzione concettuale tra dichiarazione integrativa** (che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata) **e dichiarazione tardiva** (che presuppone una dichiarazione presentata dopo l'ordinario termine di presentazione, ma entro i 90 giorni successivi), che era stata superata per le ragioni di opportunità di cui si è detto in precedenza. Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, se la dichiarazione integrativa nei 90 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 il principio secondo cui la dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, *"è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari"* (Circ. n. 42/E del 2016).

3.1 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

La presentazione di una **dichiarazione integrativa entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, **per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, non configura la fattispecie di dichiarazione infedele ed è soggetta alla sanzione di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 471/97 – che disciplina le *"violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni"* (che non integrano ipotesi di infedeltà dichiarativa) – da euro 250 a euro 2.000. In tal caso, **la sanzione dovuta è pari ad euro 27,78** (1/9 di euro 250). Si devono anche versare **le maggiori imposte**, se dovute, **le sanzioni da ommesso o**

carente versamento (pari al 30% o al 15%) con le riduzioni da ravvedimento previste, nonché gli **interessi legali** con decorrenza dalla scadenza di versamento.

Esempio

Se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa (o sostitutiva) entro il predetto termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria, per correggere l'omessa indicazione (nella dichiarazione originaria):

- di un **reddito da locazione di un immobile strumentale**, la sanzione da prendere a riferimento ai fini del ravvedimento è quella minore (euro 250) tra quelle indicate nell'art. 8, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97: "*sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000*". Rimane ferma **la necessità di regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento**. Tale misura va considerata anche dal contribuente destinatario di una comunicazione di anomalia, qualora intenda presentare la dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine.
- 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 riferimento, ai fini del ravvedimento, è quella minore (10% dei dividendi e plusvalenze non indicati con un minimo di euro 1.000 e un massimo di 50.000) individuata dall'art. 8, co. 3-ter, del D.Lgs. n. 471/97 che prevede "*una sanzione amministrativa pari al dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro*".

3.2 Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

La presentazione di una **dichiarazione integrativa entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, **per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale**, comporta l'applicazione della **sanzione per omesso versamento** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, **pari al 30% di ogni importo non versato**. Al ricorrere di tale ipotesi:

- **non trova applicazione la sanzione di euro 250**, prevista per la dichiarazione tardiva;
- rimane ferma la possibilità di avvalersi del **ravvedimento operoso**, applicando al 30% dell'importo non versato **le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97**, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Dichiarazione tardiva

La **dichiarazione tardiva**, presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario, è soggetta alla **sanzione in misura fissa** prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, **pari ad euro 250** (art. 1, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97), ridotta a 1/10 (euro 25,00) con l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13, co. 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/97).

Resta ovviamente inteso che, **in presenza di omesso o tardivo versamento** delle imposte risultanti da tale dichiarazione, deve trovare applicazione anche **la sanzione pari al 30% o al 15% di quanto non versato**, con facoltà di applicare le riduzioni da ravvedimento previste dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/97, a seconda del momento in cui avverrà il versamento.

La Circ. n. 42/E/2016 ha precisato che, **in presenza di una dichiarazione tardiva, non opera:**

- la **sanzione di cui all'art. 1, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97** (introdotta dal D.Lgs. n. 158/2015) determinata nella **misura compresa tra euro 150 ed euro 500** in assenza di debito d'imposta, applicabile per l'ipotesi di omessa dichiarazione presentata entro il termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. La sanzione in parola, infatti, riguarda esclusivamente **le dichiarazioni "omesse"**, ovvero quelle presentate oltre novanta giorni dalla scadenza del termine, e non è ravvedibile dal contribuente;
- la **sanzione prevista dall'art. 7, co. 4-bis, D.Lgs. n. 472/97 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"*. Tale disposizione – che prevede la riduzione della sanzione al 50% in caso di ritardo fino a 30 giorni – **non è applicabile alle fattispecie per le quali è prevista una specifica disposizione sanzionatoria per il ritardo nella presentazione** (ad esempio, il tardivo invio del modello UNICO, IVA oppure 770).

CORREZIONE ENTRO 90 GIORNI DALLA DICHIARAZIONE ANNUALE		
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA		DICHIARAZIONE TARDIVA
Presentare la dichiarazione corretta entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare)		Presentare la dichiarazione corretta entro 90 giorni dalla scadenza del termine (29 dicembre per i contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare)
Versare la maggior 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
<i>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</i>	<i>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • euro 250 (art. 8, co. 1)^(*), ridotta a 1/9, ai sensi della lett. a-bis) dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. n. 472/97 = euro 27,78 + • sanzione per omesso versamento, se 	<ul style="list-style-type: none"> • sanzione per omesso versamento (30%), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento. 	
		<ul style="list-style-type: none"> • euro 250^(*) (art. 1, co. 1), del D.Lgs. n. 471/97, ridotta a 1/10, ai sensi dell'art. 13, co. 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/97) = euro 25 + • sanzione per omesso versamento (30%), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.		
--	--	--

(*) Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471/97.

4. Violazioni dichiarative sanate dopo 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione

La Circ. n. 42/E/2016 ha, inoltre, effettuato una chiara distinzione tra la **dichiarazione integrativa presentata oltre i 90 giorni** dalla scadenza ordinaria dei termini e la **dichiarazione omessa**, ovvero presentata esclusivamente dopo il decorso di 90 giorni dal termine ordinario di presentazione. In relazione alle dichiarazioni integrative, anche in questo caso sono configurabili due diverse ipotesi:

- correzione di errori o omissioni **non rilevabili in sede di controllo** automatizzato o formale;
- correzione di errori o omissioni **rilevabili in sede di controllo automatizzato** o formale.

4.1 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

La presentazione della dichiarazione integrativa, **decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione**, per la correzione di violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, **configura una fattispecie di dichiarazione infedele**, con la conseguente applicazione della sanzione di cui all'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 417/97: dall'1.1.2016, tale violazione è punita con una sanzione compresa tra il 90% e il 180% della maggiore imposta dovuta (o della differenza del credito utilizzato). Come evidenziato nella Circ. n. 42/E/2016 (§ 3.1.1), tale sanzione **assorbe le altre violazioni relative all'infedeltà dichiarativa**, nonché **quella per l'omesso versamento**. Conseguentemente, il contribuente che intenda regolarizzare la propria posizione tributaria sarà tenuto a:

- presentare una **dichiarazione integrativa**;
- versare **l'imposta dovuta e gli interessi**;
- versare la predetta **sanzione**, ravvedibile ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

L'Amministrazione Finanziaria ha altresì precisato che la **sanzione per infedele dichiarazione** (compresa tra il 90% e il 180% della maggiore imposta) trova applicazione solo con riferimento alle **violazioni costituenti, sin dall'origine, infedeltà dichiarativa**. Diversamente, la violazione consistente in una **mera irregolarità dichiarativa** comporta l'applicazione della sanzione prescritta

dal citato art. 8 del D.Lgs. n. 471/97, che disciplina il trattamento sanzionatorio delle "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni" che non integrano ipotesi di infedele dichiarazione.

Esempio

Se il contribuente presenta una **dichiarazione integrativa oltre 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario di presentazione 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 minore (90% della maggior imposta) stabilita dall'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 471/97: "si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato";
- dei dati rilevanti per l'identificazione di un reddito da locazione di immobili strumentali, la sanzione di riferimento ai fini del ravvedimento è quella minore (euro 250) tra quelle indicate nell'art. 8, co. 1, del D.Lgs. n. 471/97: "sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000".

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'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997.

4.2 Dichiarazione integrativa per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale: trattamento dell'acconto omesso o carente

L'emersione di una maggior imposta dovuta nella dichiarazione integrativa si riflette anche **sull'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo**: l'acconto in parola risulterebbe, infatti, più elevato rispetto a quanto dovuto in base alla dichiarazione originaria. Sul punto, la Circ. n. 42/E/2016 ha chiarito che **se la dichiarazione integrativa è presentata**:

- **successivamente** al termine di versamento del **secondo acconto**, l'insufficiente versamento sia del primo che del secondo acconto **non può essere oggetto di sanzione**;
- **prima** del versamento **del secondo acconto**, **il primo anticipo non sarà sanzionabile** a condizione che, unitamente al secondo acconto, **il contribuente provveda a versare la differenza d'imposta dovuta**, calcolata con riferimento alla dichiarazione integrativa.

L'Agenzia delle Entrate ha, pertanto, confermato quanto sostanzialmente già sostenuto in passato (Circ. n. 23/E/2015), ovvero che la fattispecie dell'omesso o insufficiente versamento dell'acconto:

- si configura soltanto **nell'ipotesi di decorso del termine** di scadenza del versamento;
- **è autonoma** rispetto alla dichiarazione da cui risulta il relativo ammontare.

Conseguentemente, la sanzione per omesso o insufficiente versamento non opera nel caso in cui l'importo versato a titolo di acconto sia commisurato a quanto scaturente dalla **dichiarazione "vigente" al momento del versamento**. 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. Devono, pertanto, ritenersi superate le indicazioni riportate nella C.M. n. 47/E/2008, nel contesto del quale era stato affermato che se dalla dichiarazione integrativa fosse emersa una maggior imposta dovuta e quindi maggiori versamenti in acconto per l'anno successivo, ciò avrebbe configurato anche la fattispecie dell'insufficiente versamento dell'acconto.

4.3 Dichiarazione integrativa per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale

La **presentazione della dichiarazione integrativa oltre 90 giorni** dal termine per la correzione di errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale **comporta l'applicazione della sola sanzione prevista per l'omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97**, pari al 30% di quanto non versato, **ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso**, applicando le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 a seconda del momento in cui interviene il versamento. Non risulta, pertanto, applicabile la sanzione di euro 250 prevista per la dichiarazione tardiva.

4.4 Dichiarazione omessa

La **manca presentazione della dichiarazione entro novanta giorni** dalla scadenza del termine ordinario di presentazione configura la **fattispecie di dichiarazione omessa**, non regolabile con il ravvedimento operoso.

Tale violazione comporta l'applicazione della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione, differenziata a seconda del caso concreto:

- tra il **120% e il 240% dell'ammontare delle imposte dovute**, con un **minimo di euro 250**, se sono dovute imposte. È previsto, altresì, una riduzione della sanzione se la dichiarazione è presentata entro il termine della dichiarazione successiva: in tale circostanza, la sanzione è compresa tra il **60% e il 120%**, con un **minimo di euro 200**;
- da **euro 250 ad euro 1.000, se non sono dovute imposte**. Se la **dichiarazione è presentata entro il termine della dichiarazione successiva**, la sanzione è compresa tra euro 150 ed euro 500.

La Circ. n. 42/E/2016 ha pure precisato che **si applica la sanzione dal 120% al 240%** dell'ammontare dell'imposta dovuta anche nel caso di **accertamento di maggiori imponibili rispetto a quelli indicati nella dichiarazione presentata** oltre 90 giorni, ma **entro il termine della dichiarazione del periodo successivo**.

CORREZIONE OLTRE 90 GIORNI DALLA DICHIARAZIONE ANNUALE		
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	DICHIARAZIONE OMESSA	
Presentare la dichiarazione corretta	Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.	
Versare la maggior imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
VERSARE LE RELATIVE SANZIONI		
<i>Errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</i>		<i>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</i>
<ul style="list-style-type: none"> • sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.lgs. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento <p>oppure Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 471/97, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</p>		<ul style="list-style-type: none"> • sanzione per omesso versamento (30%), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, a seconda di quando interviene il ravvedimento.

5. Ravvedimento con versamento successivo delle sanzioni ridotte

L'Agenzia delle Entrate, coerentemente con la Ris. n. 67/E/2011), ha confermato che il **ravvedimento operoso può avvenire in più momenti**, potendosi anche perfezionare un ravvedimento parziale. Resta ovviamente inteso che, nel momento in cui sopravviene l'atto impositivo o l'avviso bonario, il ravvedimento deve intendersi perfezionato solo per la quota versata.

Diverso è il caso in cui il contribuente intenda regolarizzare la propria posizione fiscale decidendo di versare le sole imposte, e riservandosi di corrispondere successivamente le sanzioni ridotte e gli interessi legali.

Al ricorrere di tale circostanza, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **contribuente sarà tenuto a versare gli interessi legali** sino a quando le imposte sono state pagate e le sanzioni ridotte, la cui riduzione dipende dal tempo in cui avviene il ravvedimento (pertanto, bisogna valutare il momento in cui sono pagate le sanzioni e gli interessi, e non le imposte, versate prima). Anche in tale circostanza, **qualora sopraggiunga un atto ostantivo al ravvedimento** (accertamento, avviso

bonario), **questo sarebbe ormai precluso**, e le **sanzioni potranno essere contestate in misura piena**.

6. Ravvedimento del modello 730

La Circ. 42/E/2016 ha chiarito che **qualora il contribuente si accorga**, ad esempio, **di aver omesso l'indicazione di un reddito** nel modello 730 già presentato, non potrà più inviare un modello 730 integrativo, ma **potrà regolarizzare la propria posizione presentando il modello Unico**. In tale ipotesi:

- se viene presentata una **dichiarazione correttiva nei termini, non sussistono violazioni dichiarative**, ma solo quelle sul tardivo versamento del saldo e degli acconti d'imposta, che devono essere oggetto di ravvedimento operoso;
- se è spirato il termine del 30 settembre e il contribuente si ravvede entro i 90 giorni, **rimane ferma la procedura indicata in precedenza** per la dichiarazione integrativa presentata nei 90 giorni per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale;
- **se spirano i 90 giorni**, occorre ravvedere, mediante le consuete modalità, **la violazione da dichiarazione infedele**.

7. Omesso versamento Iva in sede di liquidazione periodica

L'Agenzia delle Entrate ha, infine, fornito indicazioni in merito alla **regolarizzazione dell'omesso versamento dell'IVA dovuta in sede di liquidazione periodica**, riconoscendo la possibilità di compensazione con il credito IVA emergente dalle liquidazioni successive, al ricorrere di specifiche condizioni. In particolare, la Circ. n. 42/E/2016 ha precisato che **è possibile sanare la violazione**, avvalendosi del ravvedimento operoso, **entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA** relativa all'anno nel corso del quale è stato omesso il versamento periodico, ai sensi della lett. b) dell'art. 13, co. 1, del DLgs. 472/97. In tale circostanza, fermo restando il versamento dell'imposta dovuta e degli interessi, la **sanzione è ridotta al 3,75% dell'importo non versato** (1/8 della sanzione "base", pari al 30%).

La **compensazione del debito IVA periodico** e il conseguente ravvedimento delle sanzioni **possono avvenire utilizzando il credito IVA** maturato in un trimestre successivo a quello oggetto della violazione. In tale evenienza è, tuttavia, necessario che il credito sia rimborsabile ai sensi degli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 e preventivamente destinato alla compensazione mediante presentazione del modello TR. In tal caso, ha luogo una compensazione orizzontale, da effettuarsi mediante F24: è, quindi, necessario, che il soggetto passivo IVA **non abbia superato le soglie annue previste per la compensazione dall'ordinamento interno**. **Non è, invece, richiesta l'apposizione del visto di conformità sul modello TR**.