

RAVVEDIMENTO DEI MODELLI DICHIARATIVI

1. Ravvedimento operoso - Generalità

2. Ravvedimento operoso e sanzioni minime applicabili per i più comuni errori dichiarativi

3. Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle violazioni dichiarative

4. Alcuni esempi

5. Effetti penali del ravvedimento

Studio Associato Trombetta Teruggia

Gli **errori** commessi mediante la presentazione dei **modelli dichiarativi** possono essere **corretti spontaneamente** attraverso l'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472. Tale istituto **rimuove** infatti la violazione commessa, che in tal modo **non** ha **più rilievo** ai fini della **recidiva** e dell'applicazione di **sanzioni accessorie**, né può essere valutata alla stregua di un **precedente fiscale** per l'irrogazione di una sanzione su una violazione successiva in misura superiore al minimo edittale.

In merito a questa possibilità, l'Agenzia delle Entrate è più volte intervenuta, fornendo chiarimenti dapprima con la C.M. n. 23/E del 9.6.2015 e, da ultimo, con la C.M. 42/E dell'11.10.2016, anche alla luce delle ulteriori modifiche alla disciplina del ravvedimento contenute nel D.Lgs. 24.9.2015, n. 158. Peraltro, proprio in tema di violazioni dichiarative, l'Amministrazione finanziaria, sulla base di quanto previsto dall'art. 1, co. 634 e segg., L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) ha avviato un percorso di **collaborazione** e di **dialogo** con i contribuenti. In particolare, sulla base di informazioni in suo possesso, l'Agenzia delle Entrate predispone e invia a diverse **tipologie di contribuenti specifiche comunicazioni** (cosiddette **lettere di compliance**), in cui sono segnalate possibili **anomalie dichiarative**, con l'invito a procedere alla **regolarizzazione** mediante il **ravvedimento operoso** al fine di poter beneficiare di una **riduzione** delle **sanzioni** in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

1. Ravvedimento operoso - Generalità

Disciplinato dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, in linea generale il **ravvedimento operoso** consente all'**autore** (e ai soggetti **solidalmente obbligati**) di omissioni o di irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie di **rimediarvi**, fruendo di **rilevanti riduzioni** delle **sanzioni amministrative**.

Peraltro, a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), limitatamente ai tributi amministrati dall'**Agenzia delle Entrate**, il ravvedimento è possibile per **tutti gli anni di imposta** ancora **accertabili** e **non** è più **inibito** dall'**inizio** di un **controllo fiscale**, ma soltanto dalla **notifica** dell'**atto impositivo**, quale ad esempio un avviso di accertamento o anche un avviso bonario ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 o 54-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Attraverso il ravvedimento operoso possono peraltro essere sanate spontaneamente non soltanto le violazioni in merito ai **versamenti tardivi** od **omessi** di imposte, ma anche gli **errori dichiarativi**, consistenti sia in **irregolarità** del **contenuto** delle dichiarazioni sia nella **tardività** dell'invio del modello dichiarativo, oltre i termini ordinari.

2. Ravvedimento operoso e sanzioni minime applicabili per i più comuni errori dichiarativi

Affinché il ravvedimento espliciti gli effetti di **regolarizzazione** della violazione, il contribuente o sostituto d'imposta deve, a seconda delle ipotesi:

- effettuare il **versamento** delle imposte o delle ritenute dovute, delle **sanzioni** per la specifica violazione in misura **ridotta** nonché dei relativi **interessi legali**;
- presentare la **dichiarazione omessa** o, nel caso in cui la dichiarazione sia già stata inviata, trasmettere una **dichiarazione sostitutiva** di quella precedente.

Nello specifico, l'art. 13, D.Lgs. 472/1997, così come modificato dalla L. 190/2014, stabilisce che la sanzione è **ridotta**:

- limitatamente alle violazioni sui **versamenti**, a **1/10** del **minimo** se il ravvedimento avviene **entro 30 giorni** dalla scadenza (lett. a);
-

Studio Associato Trombetta Teruggia

Tabella n. 1 – Sanzioni minime previste per gli errori dichiarativi più comuni	
Violazione	Sanzione
Infedele dichiarazione dei redditi, Irap e Iva	Dal 90% al 180% (artt. 1 e 5, D.Lgs. 471/1997)
Infedele dichiarazione dei redditi, Irap e Iva che non comportano evasione	250 euro (art. 8, D.Lgs. 471/1997, se il ravvedimento avviene entro i 90 giorni)
Omissa indicazione di dividendi, partecipazioni estere, plusvalenze	10% con minimo di 1.000 euro (art. 8, co. 3-bis e 3-ter, D.Lgs. 471/1997)
Omesse indicazioni relative a interpellati	2.000 euro (art. 8, co 3-quinquies, D.Lgs. 471/1997)
Errore sulla competenza senza danno erariale	250 euro (art. 1, D.Lgs. 471/1997)
Errore sulla competenza con danno erariale	Riduzione di 1/3 (art. 1, D.Lgs. 471/1997)
Modello 770 infedele	Dal 90% al 180% (art. 2, D.Lgs. 471/1997)
Tardivi versamenti imposte entro 90 giorni	15% (art. 13, D.Lgs. 471/1997)
Indebita compensazione di crediti Quadro RU	30% (art. 13, D.Lgs. 471/1997)

- per **tutte** le **violazioni sanabili**, a **1/9** del **minimo**, se il ravvedimento avviene **entro 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, da quando è stata commessa la violazione (lett. a-bis), introdotta dalla L. 190/2014);
- per **tutte** le **violazioni**, a **1/8** del **minimo**, se il ravvedimento avviene entro il termine per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui la violazione è stata **commessa** o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro un anno** dalla violazione (lett. b);
- solo per i **tributi amministrati** dall'**Agenzia delle Entrate** e per **tutte** le **violazioni**, a **1/7** del **minimo**, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della **dichiarazione** relativa all'anno **successivo** a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro 2 anni** dalla violazione (lett. b-bis);
- solo per i **tributi amministrati** dall'**Agenzia delle Entrate** e per **tutte** le **violazioni**, a **1/6** del **minimo**, se il ravvedimento avviene **oltre** il **termine** per la **presentazione** della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **oltre 2 anni** dalla violazione (lett. b-ter);
- solo per i **tributi amministrati** dall'**Agenzia delle Entrate** e per **tutte** le **violazioni**, con l'eccezione di alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali, a **1/5** del **minimo** se il ravvedimento avviene **dopo** il **verbale di constatazione** (lett. b-quater);
- limitatamente all'**omessa dichiarazione**, a **1/10** del **minimo** se avviene **entro 90 giorni** dal termine per la presentazione (lett. c).

Alla luce di quanto esposto finora, appare evidente come, al fine di regolarizzare correttamente gli **errori dichiarativi** attraverso il ravvedimento operoso, sia necessario conoscere le **sanzioni minime** applicabili per le principali e più comuni violazioni relative ai modelli dichiarativi, come modificate dal D.Lgs. 158/2015. Si veda in proposito la Tabella n. 1.

Inoltre, al fine del calcolo degli **interessi legali**, occorre tener presente che essi maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni, poiché ai sensi dell'art. 2, co. 3, D.Lgs. 472/1997, «la somma irrogata a titolo di **sanzione non produce interessi**».

In particolare, la **formula di calcolo** è la seguente:

tributo dovuto × tasso legale annuo × n. giorni /365

Tabella n. 2 – Tassi di interesse legale		
DM	Annualità	Tasso
DM 7.12.2010	2011	1,5%
DM 12.12.2011	2012 - 2013	2,5%
DM 12.12.2013	2014	1%

Studio Associato Trombetta Teruggia

DM 11.12.2014	2015	0,5%
DM 11.12.2015	2016	0,2%
DM 7.12.2016	2017	0,1%

3. Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle violazioni dichiarative

Con la C.M. 11.10.2016, n. 42/E, l'Agenzia delle Entrate ha innanzitutto chiarito che ai fini del ravvedimento, sotto il profilo **sanzionatorio**, devono essere tenute concettualmente **distinte**:

- le violazioni dichiarative configurabili nei **primi 90 giorni** dalla **scadenza** del termine di presentazione della dichiarazione;
- le violazioni dichiarative configurabili **decorsi 90 giorni** dalla **scadenza** del termine di presentazione.

Pertanto, ai fini sanzionatori e del ravvedimento operoso, viene valorizzata la **distinzione** tra **dichiarazione integrativa** (che presuppone una modifica al contenuto di dichiarazione originaria tempestivamente presentata) e **dichiarazione tardiva**.

Infatti, per favorire i contribuenti, la **dichiarazione infedele** (punita generalmente con una sanzione minima del 90%) presentata con un ritardo **non superiore a 90 giorni** viene **equiparata** a una dichiarazione **inesatta** (punita con una sanzione di 250 euro), ovvero alla dichiarazione affetta da errori che, pur non comportando un maggiore debito d'imposta, sono potenzialmente idonei a ostacolare i controlli. Sul versante del ravvedimento, la fattispecie rientra nella lettera a-bis) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, che prevede la riduzione a **1/9 del minimo** se la violazione è sanata entro 90 giorni dalla violazione e, dunque, una sanzione pari a **27,78 euro** (250/9). La casistica è assai varia e si verifica con molta frequenza: si spazia infatti dall'errata imputazione a periodo, all'indebita deduzione di costi, fino alla mancata dichiarazione di ricavi.

Inoltre, sempre secondo quanto chiarito dalle Entrate, la sanzione di 27,78 euro (prevista solo per lo specifico caso della dichiarazione infedele sanata nei 90 giorni) rimane anche per le infedeltà ove la **normativa di settore** contempli una sanzione **più consistente** rispetto alla ordinaria del 90%, come ad esempio nel caso di locazioni abitative, fermo restando il pagamento delle sanzioni ridotte anche per i tardivi versamenti. Invero, una volta spirati i 90 giorni riemerge, per tali fattispecie, il più gravoso regime sanzionatorio.

Nel caso invece di violazioni che danno luogo a **dichiarazioni inesatte** e non infedeli, ai fini del ravvedimento occorre fare riferimento al regime **sanzionatorio** previsto dalle **diverse disposizioni normative**. Sul punto, la C.M. 42/E/2016 riporta l'esempio dell'omessa indicazione nella dichiarazione dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, co. 4, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, in merito alle quali l'art. 8, co. 3-bis, D.Lgs. 471/1997 prevede una sanzione del **10%** con un **minimo** di 1.000 euro. In tal caso, anche se il ravvedimento avviene **entro 90 giorni** occorrerà versare almeno **111 euro** a titolo di **sanzione** (1.000/9).

4. Alcuni esempi

Per poter ravvedere, a seconda dei casi, le violazioni dichiarative, il contribuente deve eseguire gli adempimenti illustrati di seguito.

Correzione della dichiarazione entro 90 giorni

I contribuenti che vogliono rettificare errori od omissioni commessi nella dichiarazione presentata, devono, **entro 90 giorni** dal termine di **presentazione** della **dichiarazione**:

Studio Associato Trombetta Teruggia

- presentare una **dichiarazione corretta** (cosiddetta **integrativa**) versando una sanzione di **28 euro** (1/9 della sanzione minima pari a 258 euro, come previsto dalla lettera a-bis dell'art. 13), salvo che la violazione non riguardi l'**inesattezza** della dichiarazione, per la quale è prevista una **specificata misura sanzionatoria**;
- versare anche le **maggiori imposte** e gli **interessi** se è stato effettuato un versamento dei tributi **inferiore** al dovuto o utilizzato un **credito superiore** a quello spettante. In questo caso, il contribuente deve versare anche la **sanzione per omesso versamento** (pari al 30% o del 15% della somma non versata), **ridotta** secondo le misure previste dall'art. 13, D.Lgs. 472/1997, in ragione del **momento** in cui interviene il versamento.

I contribuenti che **non** hanno **presentato** la dichiarazione, per ravvedersi **entro i 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario, devono invece:

- **presentare** la **dichiarazione**, versando la **sanzione per tardività**, pari a **euro 25** (1/10 della sanzione di euro 258);
- **versare** le **imposte** e gli **interessi** in caso di tardivo od omesso versamento del tributo. Il contribuente deve anche versare la **sanzione per omesso versamento** (pari al 30% della somma non versata), ridotta secondo le misure previste dall'art. 13, D.Lgs. 18.12.1997, n. 472, in ragione del momento in cui interviene il versamento.

Esempio n. 1

Il contribuente ha **presentato nei termini** la dichiarazione, ma si accorge di aver commesso un **errore** nella compilazione **non rilevabile** in sede di **controllo automatizzato** o **formale** (ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi, indicazione di indebite detrazioni o deduzioni).

Entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, il contribuente presenta una **dichiarazione integrativa**. In questo caso, la sanzione da prendere come riferimento ai fini del ravvedimento è quella prevista dall'art. 8, D.Lgs. 471/1997, concernente le «*violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*». 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 anche quella dell'infedeltà dichiarativa corretta dal contribuente nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine.

Tale sanzione sarà quella da prendere come riferimento anche per la regolarizzazione della propria posizione qualora il contribuente riceva una **lettera di compliance**, con la presentazione di una **dichiarazione integrativa** entro 90 giorni dalla scadenza del termine. In questi casi, la sanzione dovuta per il ravvedimento è ridotta ad **1/9 del minimo** (lett. a-bis) del co. 1 dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997).

Inoltre, se dalla dichiarazione integrativa risulta un **versamento del tributo** in misura **inferiore** al dovuto (o l'utilizzo di un **credito** in misura **superiore** a quello spettante), il contribuente deve versare la relativa **differenza** e gli **interessi** (calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento). Conseguentemente, è dovuta la **sanzione per omesso versamento** (pari al 30%), che a sua volta può essere **ravveduta** e versata in misura **ridotta** a seconda di quando interviene il ravvedimento.

Esempio n. 2

Il contribuente ha **presentato nei termini** la dichiarazione, ma si accorge di aver commesso un **errore rilevabile** in sede di **controllo automatizzato** o **formale** (ad esempio, errore di calcolo nella determinazione degli imponibili).

Entro 90 giorni dalla **scadenza** del termine ordinario, il contribuente presenta una **dichiarazione integrativa**. In questo caso, la sanzione configurabile è solo quella per **omesso versamento**, pari al **30%** di

Studio Associato Trombetta Teruggia

ogni importo non versato. La sanzione, in sede di ravvedimento, può essere versata in misura **ridotta** a seconda del **momento** in cui interviene il ravvedimento.

Esempio n. 3

Il contribuente **non** ha presentato la dichiarazione entro il **termine ordinario**, ma lo ha fatto entro i 90 giorni (**dichiarazione tardiva**).

La sanzione prevista per la presentazione di una **dichiarazione tardiva** è pari a **250 euro** (misura fissa). In questo caso, quindi, il contribuente, in sede di ravvedimento, può versare in misura ridotta (1/10) la sanzione prevista per la dichiarazione tardiva, quindi **25 euro** (lett. c) del co. 1 dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997). Se dalla dichiarazione tardiva dovesse emergere un **debito d'imposta**, il contribuente è altresì tenuto a **versare l'imposta dovuta** e i relativi **interessi** (con decorrenza dalla scadenza del versamento), unitamente alla **sanzione per omesso versamento** (30%), che, in sede di ravvedimento, può essere versata in misura **ridotta** a seconda del momento in cui si ravvede.

Correzione della dichiarazione oltre 90 giorni

Esempio n. 1

Il contribuente ha **presentato** la **dichiarazione** nei **termini**, ma dopo 90 giorni dalla scadenza del termine è emerso un **errore non rilevabile** con **controllo automatizzato o formale**. Le violazioni consistenti in errori di questo tipo costituiscono ipotesi di **infedele dichiarazione**, per cui è prevista una sanzione compresa tra il **90%** e il **180%** della **maggiore imposta dovuta** o della **differenza del credito** utilizzato. Pertanto, per regolarizzare la propria posizione, anche a seguito di una **lettera di compliance**, il contribuente deve presentare una **dichiarazione integrativa** e 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 - il cui importo può essere **ridotto** avvalendosi del **ravvedimento operoso** (il *quantum* della riduzione dipende dal momento in cui interviene il ravvedimento). Tuttavia, la sanzione compresa tra il 90% e il 180% si applica solo per le violazioni costituenti, sin dall'origine, **infedeltà dichiarativa** (ad esempio, omessa indicazione di un reddito), mentre quelle consistenti in **mere irregolarità dichiarative** (ad esempio, omessa o errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente) soggiacciono alla **sanzione** prevista dall'art. 8, D.Lgs. 471/1997.

Esempio n. 2

Il contribuente ha presentato la dichiarazione nei termini, ma dopo 90 giorni dalla scadenza del termine è emerso un errore rilevabile con controllo automatizzato o formale. Per regolarizzare la propria posizione, il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa e versare la maggiore imposta eventualmente dovuta, gli interessi e la sanzione per omesso versamento (30% di ogni importo non versato), il cui importo può essere ridotto avvalendosi del ravvedimento operoso (il quantum della riduzione dipende dal momento in cui interviene il ravvedimento).

Studio Associato Trombetta Teruggia

Esempio n. 3

Il contribuente **non** ha presentato la **dichiarazione** entro i **termini ordinati** né entro i 90 giorni dalla scadenza.

In tale ipotesi, la dichiarazione è **omessa**. Per questa violazione, è prevista una sanzione compresa tra il **120%** e il **240%** dell'ammontare delle **imposte dovute**, con un **minimo di 250 euro**. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da **250 a 1.000 euro**.

Se la dichiarazione omessa viene **comunque presentata** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo** (e in ogni caso **prima** dell'inizio di qualunque attività di **accertamento** di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza), si applica la sanzione dal **60% al 120%** dell'ammontare delle **imposte dovute**, con un **minimo di 200 euro**. In questo caso, se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da **150 a 500 euro**.

La dichiarazione presentata **oltre 90 giorni** dalla **scadenza** del termine di presentazione è da considerarsi, **comunque, omessa**, con la conseguenza che le sanzioni **non possono** essere **spontaneamente regolarizzate** mediante il **ravvedimento operoso**.

5. Effetti penali del ravvedimento

Relativamente alle violazioni dichiarative **non connotate** da condotte **fraudolente**, l'invio della dichiarazione emendata degli errori entro il termine di presentazione di quella relativa all'anno **successivo e prima** dell'inizio di un **controllo fiscale/penale**, in occasione del ravvedimento operoso, è una causa di **non punibilità** del reato ex art. 4, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

Invece, nella **dichiarazione omessa**, la **trasmissione** della medesima con **pagamento integrale** delle **imposte** entro il termine di presentazione di quella per l'anno **successivo e prima** dell'inizio di un **controllo fiscale/penale** è una causa di **non punibilità** del reato di cui all'art. 5, D.Lgs. 74/2000. In tal caso, quindi, la causa di non punibilità non attiene al ravvedimento bensì alla **trasmissione** della dichiarazione entro il termine indicato, in quanto, operando la lett. c) dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997, esso sarebbe ormai inibito.

Tabella n. 3 – Tipi di violazione ed effetti del ravvedimento		
Norma	Reato	Effetti post ravvedimento
Artt. 2 e 3, D.Lgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta (fatture false e altri artifici)	Attenuante
Art. 4, D.Lgs. 74/2000	Dichiarazione infedele	Causa di non punibilità
Art. 5, D.Lgs. 74/2000	Dichiarazione omessa	Causa di non punibilità
Art. 10-bis, D.Lgs. 74/2000	Omesso versamento ritenute	Causa di non punibilità
Art. 10-ter, D.Lgs. 74/2000	Omesso versamento Iva	Causa di non punibilità