

ISTITUTI DEFLATTIVI

L'Agenzia "inciampa" sulla dichiarazione tardiva

di **Alessandro Bonuzzi**

La **dichiarazione tardiva** è soggetta alla **sanzione di 250 euro** superiore, quindi, a quella base di **150 euro** prevista per l'ipotesi di **dichiarazione omessa** - senza imposte dovute - **inviata** entro il termine di presentazione della **dichiarazione successiva**.

È una delle precisazioni contenute nella [circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E](#) di ieri, secondo cui, paradossalmente, la violazione più lieve va punita in modo più pesante.

Si ricorda che è considerata tardiva la dichiarazione presentata oltre la scadenza del termine di presentazione ordinario ma **entro i 90 giorni successivi**.

Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine sono considerate **valide** a tutti gli effetti.

Si noti che non esiste una previsione normativa che stabilisca una specifica sanzione per il caso della tardiva dichiarazione. Ciò ha indotto l'Amministrazione finanziaria, nella **circolare n. 23/1999**, a **equiparare**, soltanto ai fini sanzionatori, la **dichiarazione tardiva** alla **dichiarazione omessa**, richiamando la sanzione applicabile per il caso della dichiarazione **omessa senza versamento di imposte**, la cui misura base va da 250 a 1.000 euro (**articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997**).

Il D.Lgs. 158/2015 ha introdotto una **nuova ipotesi sanzionatoria**, ossia quella in cui la dichiarazione **omessa** – quindi non presentata né entro il termine ordinario né entro i 90 giorni successivi - viene inviata **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** e, comunque, prima che sia attivata una qualunque attività accertativa di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Ove **non siano dovute imposte**, tale violazione è soggetta a una sanzione compresa tra **150** e **500 euro**, fissata in misura **ridotta** rispetto a quella **standard** applicabile in caso di omissione della dichiarazione.

Atteso l'**aggancio** in termini sanzionatori della dichiarazione tardiva alla dichiarazione omessa, la dichiarazione tardiva dovrebbe scontare come **sanzione base** il minor importo di **150 euro**, fermo restando, comunque, l'applicazione della sanzione per **omesso versamento** se, alla tardività della dichiarazione, si accompagna un carente o tardivo versamento del tributo.

Sul punto, però, la circolare di ieri fornisce una diversa interpretazione. Secondo l'Ufficio,

infatti, in caso di **dichiarazione tardiva**, si applica la **sanzione in misura fissa pari a 250 euro** prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, **senza che rilevi la riduzione a 150 euro**.

Ciò sarebbe motivato dal fatto che la **sanzione di 150 euro riguarda soltanto le dichiarazioni omesse**. Tuttavia, vi sarebbe da obiettare che anche la sanzione fissa di 250 euro atterrebbe soltanto alle dichiarazioni omesse.

Peraltro, l'indirizzo dell'Agenzia determina un'evidente **illogicità** poiché in caso di mancata presentazione della dichiarazione la sanzione sarebbe maggiore per i primi 90 giorni, ammontando appunto a 250 euro, per poi **scendere** a 150 euro per il periodo fino al termine di presentazione della dichiarazione successiva. A tal riguardo non può rilevare il fatto che le sanzioni in caso di omissione **non sono ravvedibili**.

Alla luce di queste considerazioni la **posizione** assunta dall'Ufficio nella circolare in commento **non appare condivisibile**.

Non convince nemmeno l'ulteriore precisazione, secondo cui, sempre ai fini della determinazione della sanzione applicabile in caso di dichiarazione tardiva, non rileverebbe la nuova disposizione di cui al comma 4-*bis* dell'articolo 7 del D.Lgs. 472/1997, che permette di **ridurre alla metà** la sanzione *"in caso di presentazione di una **dichiarazione ... entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine**"*.

Atteso l'inserimento di tale norma nel decreto recante le **disposizioni di carattere generale** in materia di sanzioni amministrative, parrebbe, invece, ragionevole interpretare la riduzione come **generalmente applicabile**. Ciò sebbene l'*incipit* del comma 4-*bis* affermi *"salvo quanto previsto da singole leggi di riferimento"*.

Si precisa, infine, che la sanzione in misura fissa prevista per la dichiarazione tardiva con il **ravvedimento** viene ridotta a **1/10**.

