

ISTITUTI DEFLATTIVI

Omissione dichiarativa e possibile ravvedimento dei mancati versamenti

di **Francesco Paolo Fabbri**



Secondo l'[articolo 13, comma 1, lettera c\), D.Lgs. 472/1997](#) in caso di **ravvedimento** da parte del contribuente del **tardivo invio del modello Redditi** vi è una **riduzione** della **sanzione** ad **un 1/10 del minimo** di quella prevista per l'**omissione** di detta **dichiarazione** – ai fini delle imposte sui redditi – se questa viene presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**.

Ciò è stato confermato dalla **prassi amministrativa** ([circolare 42/E/2016](#), § 2.2.3, pag. 10), secondo la quale la **dichiarazione tardiva**, ossia quella presentata entro 90 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, D.Lgs. 471/1997](#), ossia quella specificamente **prevista** per l'omissione della dichiarazione **in assenza di debito d'imposta**; quanto detto, però, 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.

Vi è poi il caso di dichiarazione presentata **oltre i 90 giorni dall'originaria scadenza**, che risulta invece a tutti gli effetti **omessa**: in caso di **superamento** di quest'ultimo **termine** il modello dichiarativo sarà invero da considerarsi **omesso anche qualora successivamente trasmessa da parte del contribuente**, dando quindi luogo alle sanzioni previste dalla legge, di particolare afflittività per i contribuenti.

Il citato **articolo 1, comma 1, primo e secondo periodo del D.Lgs 471/1997** stabilisce infatti che nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi (e dell'Irap), si applica la **sanzione amministrativa dal 120 al 240%** dell'ammontare delle **imposte dovute**, con un **minimo di euro 250**; inoltre, come già visto, se **non sono dovute imposte**, si applica la **sanzione da euro 250 a euro 1.000**.

L'unica **eccezione** alla regola di cui sopra fa capo ai periodi terzo e quarto del richiamato [articolo 1, comma 1, D.Lgs 471/1997](#), a mente dei quali vi è la possibilità per il contribuente di ottenere un sostanziale **dimezzamento delle sanzioni** (per quanto qui rileva ai fini reddituali) nei casi in cui la dichiarazione comunque omessa venga **presentata entro l'anno successivo** all'originaria scadenza.

Ad ogni modo, con riferimento all'ipotesi di **dichiarazione per la quale “non sono dovute imposte”** – a prescindere dall'eventuale presentazione entro il termine previsto per quella relativa al successivo periodo d'imposta – si può notare quanto riportato, con riferimento alla **sanzione applicabile**, dall'Agenzia delle Entrate nella propria [circolare 54/E/2002](#) (paragrafo 17.1 – “*Dichiarazione tardiva ovvero omessa*”, pagina 36 e ss.).

In tale documento l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto, seppur **con riferimento alla (sola) Iva** (pagina 37), che:

- se il contribuente **omette** la presentazione della **dichiarazione**,
- pur avendo provveduto al **versamento delle imposte** risultanti dalla stessa,

la **sanzione è applicata in misura fissa**.

Ossia, come si è visto, per un importo che va da 250 a 1.000 euro, in luogo della penalità proporzionale vista in precedenza (120-240% dell'imposta dovuta).

Va a questo punto evidenziato che **diversi uffici amministrativi** applicano lo **stesso criterio anche per le dichiarazioni dei redditi**; anche se preme rilevare che ciò non risulterebbe del tutto corretto.

Difatti, la **sanzione** per l'**omissione** della **dichiarazione Iva** va **calcolata** (sempre tra il 120 e il 240% ex [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)) sulla base del “**tributo dovuto**”, il quale viene a sua volta **determinato** computando in **detrazione** i **versamenti effettuati** relativi al periodo, così come il **credito dell'anno precedente** eccetera: solamente per tale imposta sarebbe dunque corretto considerare che, se una volta accertata l'omissione dichiarativa dovesse in ogni caso emergere un'**imposta dovuta pari a 0** – per effetto del regolare versamento del tributo – la **sanzione** da irrogare sarebbe quella **fissa** (stabilita dall'[articolo 5, comma 3, D.Lgs 471/1997](#)), che fa riferimento all'ipotesi in cui **non siano dovute imposte**.

Ad ogni modo, anche se solamente **permesso “in via amministrativa”** nel caso specifico, qualora i versamenti dovuti – in autoliquidazione – per le **imposte** derivanti dalla dichiarazione (comunque) omessa siano stati **effettuati**, troverà applicazione la richiamata **sanzione fissa**.

Diversamente, quanto accertato come dovuto (e **non versato**) sulla base della dichiarazione omessa dovrebbe vedere applicata la **sanzione proporzionale** dal 120% al 240% – **senza** peraltro che il contribuente possa **ravvedere** la violazione da dichiarazione omessa.

Non a caso si è dato conto del fatto che la norma sul ravvedimento ammette, alla lettera c) del comma 1, il **ravvedimento solo per la dichiarazione tardiva**, mentre **superati i 90 giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione, **non sarà possibile ravvedersi**.

Sempre riguardo al ravvedimento occorre però notare quanto ulteriormente previsto dalla citata [circolare 54/E/2002](#) (pagine 38 e 39), sulla possibilità di **ravvedere gli omessi versamenti** correlati ad una dichiarazione omessa, regolarizzando in precedenza all'invio del modello reddituale (che resta) omesso quando dovuto sulla base del medesimo.

Con ciò dando luogo alla fattispecie di **dichiarazione** dalla quale, parimenti, **non derivano imposte da versare**, dunque sanzionata in misura fissa.

Si immagini a questo proposito un contribuente che abbia **omesso** di presentare la **dichiarazione** dei redditi per il **2021**, procedendo poi **nel** corso del **2022** con la **regolarizzazione spontanea** dei soli **omessi versamenti** derivanti da tale modello dichiarativo, in ipotesi pari a **1.000 euro**.

Costui verserà pertanto:

- lo stesso importo di 1.000 euro a titolo di **imposte**,
- le relative **sanzioni**, per **37,5 euro**, ossia
- il **30%** di 1.000 euro per l'**irregolarità di versamento** ex [articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#),
- ammontare poi **ridotto di 1/8**, come previsto dall'[articolo 13, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 472/1997](#) (in questo caso per il versamento avvenuto **entro l'anno dalla violazione**),
- **senza** invece poter **ravvedere** l'errore riguardante l'**omissione dichiarativa**. Errore al quale si correla però solamente la penalità **fissa** e pari a **250 euro**, non invece al 120% del tributo dovuto (ossia 1.200 euro), visto l'**integrale versamento delle imposte**.

Si tratta, a ben vedere, di una **ricostruzione** probabilmente **non corretta "a livello sistematico"** ma:

- che dà conto di una notevole **apertura pro-contribuente**;
- che conferma quanto visto in precedenza (e teoricamente corretto solo con riferimento all'Iva) sull'**omissione dichiarativa** alla quale si lega il **corretto adempimento** a quanto risultante dalla dichiarazione – con sanzione applicata in misura fissa.