

ACCERTAMENTO

L'omessa dichiarazione: le conferme dell'Agenzia delle entrate

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

Il **D.Lgs. 87/2024**, di riforma del sistema sanzionatorio, è intervenuto **sull'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#)**: nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la **sanzione amministrativa del 120 % dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte**, la sanzione va da **euro 250 a euro 1.000**.

Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei **soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili**. Il successivo comma 1-bis, dell'**[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#)**, prevede che se la dichiarazione omessa è presentata **con ritardo superiore a 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#)** e, comunque, **prima** che il contribuente **abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento** amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la **sanzione prevista dall'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), aumentata al triplo**.

"Se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo". **Ai fini Iva**, l'omessa presentazione della dichiarazione è disciplinata **dall'[articolo 5, D.Lgs. 471/1997](#)**, mentre **l'[articolo 2, D.Lgs. 471/1997](#)** è la norma deputata a sanzionare le violazioni in materia di **dichiarazione dei sostituti d'imposta**. Norme in pratica **conformi** a quelle reddituali.

In altri termini, la **dichiarazione omessa** è stata interessata sostanzialmente da **2 modifiche**, con le quali:

- si stabilisce la **sanzione fissa del 120% dell'ammontare delle imposte dovute (invece della sanzione variabile prima prevista)**;
- si prevede - nei casi in cui la **dichiarazione omessa è presentata oltre i 90 giorni**, ma non oltre i termini stabiliti **dall'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#)** e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza - l'applicazione sull'ammontare delle imposte dovute della sanzione prevista **dall'[articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#) (25%), aumentata**

al triplo (75%).

La novella operata trova applicazione, [ex articolo 5, D.Lgs. 87/2024](#), **solo per violazioni commesse dall'1.9.2024**. Mentre per il passato e, quindi, **per le violazioni commesse fino al 31.8.2024, valgono le regole precedenti**: nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione** ai fini reddituali e dell'Irap, si applica la sanzione amministrativa **dal 120% al 240%** dell'ammontare delle imposte dovute, con un **minimo di euro 250**. Se non sono dovute imposte, si applica la **sanzione da euro 250 a euro 1.000**. Se la dichiarazione omessa è presentata dal **contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, **si applica la sanzione amministrativa dal 60% al 120%** dell'ammontare delle imposte dovute, con un **minimo di euro 200**. Se non sono dovute imposte, si **applica la sanzione da euro 150 a euro 500**. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Nel corso dell'ottavo Forum dei commercialisti del 27.1.2025, **l'Agenzia delle entrate si sono fra l'altro soffermate sulle nuove previsioni** introdotte dal D.Lgs. 87/2024, in materia di **dichiarazione omessa** di cui all'[articolo 1, commi 1 ed 1 bis, D.Lgs. 471/1997](#), **confermando le indicazioni fornite con la risposta ad interpello n. 450/2023**, sia per la **determinazione della sanzione su base proporzionale che in relazione all'ipotesi in cui si applica la sanzione fissa**.

In particolare, la citata [risposta ad interpello n. 450/2023](#) aveva chiarito che, in caso di **omessa presentazione della dichiarazione**:

- **nell'ipotesi di versamento integrale delle relative imposte entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione, **si applica la sanzione in misura fissa** di cui al previgente [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), **oltre alla sanzione di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997**, disposta per l'**omesso versamento**;
- **nell'ipotesi di versamento integrale delle relative imposte scaduti i 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione, oppure in assenza di qualunque versamento, **si applica la sanzione in misura proporzionale** di cui al previgente [articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), che **assorbe la sanzione per omesso versamento** prevista dall'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#).

Per l'Amministrazione finanziaria, ferma restando l'applicazione delle nuove misure sanzionatorie per le violazioni **commesse dall'1.9.2024**, tale principio - che **premia il comportamento comunque collaborativo del contribuente** che effettua il versamento tardivamente, ma **entro i 90 giorni dal termine dichiarativo** - risulta confermato e coerente rispetto ai **principi ispiratori della riforma**, nonché applicabile anche **nell'ipotesi di omessa dichiarazione ai fini delle imposte dirette**, disciplinata dall'[articolo 1, commi 1 ed 1-bis, D.Lgs. 471/1997](#). Ricordiamo che la stessa [risposta all'interpello n. 450/2023](#) ha precisato che l'Ufficio, in sede di eventuale controllo, non solo **deve comunque tenere conto delle somme spontaneamente versate a titolo di sanzioni** (versamento che non trova alcun ostacolo



normativo) ma potrà fare applicazione **dell'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 472/1997](#)** (se concorrono circostanze che rendono **manifesta** la **sproporzione** tra violazione commessa e sanzione applicabile) e **dell'[articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#)** (**concorso di violazioni e continuazione**).