

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

2.1.1. Omessa presentazione della dichiarazione (art. 1, commi 1, 7 e 8)

L'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 prevede le sanzioni applicabili in caso di:

- omessa dichiarazione (comma 1);
- dichiarazione infedele (commi 2, 3 e 4),

in materia di imposte sui redditi e di IRAP.

Il comma 7 prevede sanzioni raddoppiate nel caso di omessa dichiarazione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili per i quali il locatore abbia optato per la "cedolare secca". Il comma 8 prevede sanzioni aumentate di un terzo se l'omessa dichiarazione riguarda redditi prodotti all'estero.

2.1.1.1. Condotta

Il comma 1 dell'art. 1 prevede le sanzioni applicabili per l'omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES), anche nei casi di liquidazione, trasformazione, fusione e scissione (totale) di società ed enti e ai fini dell'IRAP.

**IRPEF,
IRES,
IRAP**

L'omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta è sanzionata dall'art. 2.

Mod. 770

Per la omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni, si veda il par. 4.4.1.

**Trasmissione
telematica**

Le modalità di presentazione delle dichiarazioni ai fini dei redditi, IVA, IRAP e di sostituto d'imposta sono previste dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

**Modalità e
termini di
presentazione**

L'art. 3 stabilisce che le dichiarazioni sono presentate all'Agenzia delle Entrate in via telematica ovvero per il tramite di una banca convenzionata o di un ufficio postale. Salvo casi particolari, tutti i contribuenti sono obbligati a presentare la dichiarazione esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite intermediario abilitato. I casi in cui la dichiarazione può essere presentata tramite banca o posta sono limitati (persone fisiche che non possono presentare il Mod. 730 perché prive di datore di lavoro o perché devono dichiarare alcuni redditi o comunicare dati utilizzando i relativi quadri della dichiarazione: RM, RT, RW, AC; persone fisiche prive di un sostituto d'imposta al momento della presentazione della dichiarazione perché il rapporto di lavoro è cessato, ecc.).

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

Momento di presentazione	<p>Ai sensi dell'art. 3, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, la dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è trasmessa in via telematica ovvero in cui è consegnata dal contribuente alla banca o all'Ufficio postale (quando tale modalità di presentazione è consentita). Si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini previsti ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i 5 giorni successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (circolare n. 195/E del 24 settembre 1999). Per motivi di ordine logico, fatti salvi comportamenti di tipo fraudolento, deve ritenersi che tale "allargamento" dei termini di presentazione possa anche superare i 5 giorni, qualora anche il secondo invio o i successivi diano luogo ad altrettante comunicazioni di "scarto" delle dichiarazioni presentate.</p>
Prova della presentazione	<p>Per i contribuenti obbligati alla presentazione in via telematica, la ricevuta di consegna della dichiarazione all'intermediario abilitato per la trasmissione telematica non vale come presentazione della dichiarazione. La prova della presentazione della dichiarazione è data dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica (cfr. Cass., Sez. Trib., 30 maggio 2012, n. 8630). Invece, per le dichiarazioni consegnate alla banca o alla posta la prova è costituita dalla ricevuta rilasciata dalla banca o dalla posta.</p> <p>La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate, attestante l'avvenuto ricevimento della dichiarazione presentata in via telematica, viene trasmessa all'utente che ha effettuato l'invio, entro il quinto giorno lavorativo successivo alla trasmissione della dichiarazione, mediante il servizio telematico della stessa Agenzia delle Entrate. La comunicazione (consultabile attraverso il servizio telematico utilizzato per la trasmissione - Entratel o Fisconline) resta disponibile per 30 giorni dalla sua emissione; trascorso tale periodo la comunicazione di ricezione può essere richiesta (sia dal contribuente che dall'intermediario) ai competenti Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate senza limiti di tempo.</p> <p>Le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione prevedono l'obbligo per l'intermediario di rilasciare al dichiarante, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione in via telematica, l'originale della dichiarazione i cui dati sono stati trasmessi in via telematica, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate, debitamente sottoscritta dal contribuente, "unitamente a copia della comunicazione attestante l'avvenuto ricevimento" (Istruzioni a Redditi PF).</p>
Termini di presentazione	<p>I termini di presentazione della dichiarazione dei redditi ed IRAP sono indicati nell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.</p>

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

Per “*omessa dichiarazione*” si intende, in primo luogo, la condotta del soggetto che non presenta affatto la dichiarazione stessa, occultando così i redditi conseguiti ed evadendo l'imposta in modo totale.

Ipotesi di “omessa dichiarazione”

Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. “*Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta*” (art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998).

Dichiarazione oltre 90 giorni

La legge considera omessa anche la dichiarazione non presentata in presenza di imposte integralmente versate. In questo caso, comunque, la sanzione prevista è di tipo fisso e di importo sensibilmente ridotto rispetto a quello base, applicabile alla dichiarazione omessa con imposte non versate.

Imposte versate

Per il riconoscimento del credito emergente dalla dichiarazione omessa, il contribuente è comunque tenuto a presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 (cfr., in tal senso, risoluzione 30 gennaio 2008, n. 25/E e risoluzione 24 dicembre 2020, n. 82/E).

Credito emergente da dichiarazione omessa

Le dichiarazioni non redatte “*su modelli conformi a quelli approvati*” si considerano nulle (art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998). La dichiarazione nulla non può produrre effetti “*e, dunque, si rientra nella fattispecie della mancata presentazione della dichiarazione annuale che abilita l'Ufficio ad accertare induttivamente la posizione fiscale della parte contribuente*” (Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9973).

Modelli non conformi

La dichiarazione presentata secondo modalità diversa da quella prescritta per la categoria di appartenenza del contribuente (ad esempio, la dichiarazione è presentata tramite banca da chi è obbligato alla presentazione in via telematica) è da ritenersi sanzionabile ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 (circolare n. 54/E del 19 giugno 2002, Risposta 17.1). “*La dichiarazione presentata tramite banca o posta, in presenza dell'obbligo di presentazione in via telematica, utilizzando pertanto un modello diverso da quello prescritto, è da ritenersi nulla*” e sanzionata “*ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. 471/1997, in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato*”, sempreché l'imponibile indicato non risulti di ammontare inferiore a quello accertato (Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9973, Cass., Sez. V, 8 maggio 2019, n. 12107).

Dichiarazione non presentata telematicamente

La dichiarazione non sottoscritta dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale è nulla. La nullità è sanata se il contribuente provvede alla sottoscrizione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (art. 1, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998). La dichiarazione dei sog-

Dichiarazione non sottoscritta

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

getti diversi dalle persone fisiche non sottoscritta dal rappresentante legale o, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale è nulla. La nullità è sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 322/1998). Si osserva, in proposito, che l'obbligo della sottoscrizione della dichiarazione da parte del contribuente o del suo legale rappresentante, per coloro che presentano la dichiarazione in via telematica, va riferito al modello di dichiarazione che gli intermediari abilitati (per esempio, consulente, CAF, ecc.) o lo stesso soggetto passivo sono tenuti a conservare.

Una dichiarazione compilata nel solo frontespizio e, per il resto, priva di ogni contenuto e non sottoscritta, configura un'ipotesi di dichiarazione omessa (Cass., Sez. V, 10 maggio 2006, n. 10759).

Sottoscrizione dei revisori

La dichiarazione delle società e degli enti soggetti ad IRES sottoposti al controllo contabile ai sensi del Codice civile o di leggi speciali deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione (art. 1, comma 5, del D.P.R. n. 322/1998); tuttavia, la dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (si veda par. 4.1.3.).

2.1.1.2. Responsabilità

Obblighi del contribuente

Il contribuente ha l'obbligo di presentare correttamente la dichiarazione, di redigerla in modo fedele e di effettuare i versamenti dovuti in base ad essa. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo si rivolga ad un intermediario abilitato per la compilazione e la trasmissione - ovvero per la sola trasmissione - telematica del modello, resta un suo preciso obbligo quello di far sì che la dichiarazione sia correttamente e fedelmente compilata e tempestivamente presentata.

Intermediario abilitato

Le Istruzioni per la compilazione della dichiarazione affermano che il contribuente deve verificare il puntuale rispetto dei prescritti adempimenti da parte dell'intermediario, "segnalando eventuali inadempienze a qualsiasi ufficio della regione in cui è fissato il proprio domicilio fiscale"; inoltre, nell'ipotesi in cui l'intermediario non abbia provveduto alla trasmissione telematica - ovvero questa sia fallita - il contribuente ha l'obbligo di rivolgersi "ad altro intermediario per la trasmissione telematica della dichiarazione per non incorrere nella violazione di omissione della dichiarazione" (si veda Modello Redditi SC 2021, Istruzioni generali, par. 3.2.).

Inadempienze dell'intermediario

Da quanto sopra emerge, quindi, che eventuali inadempienze dell'intermediario, che abbiano causato l'omessa presentazione della dichia-

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

razione, non possono costituire causa scriminante per il contribuente (*rectius* il “trasgressore”) ove questi non dimostri di aver vigilato sull'intermediario, in quanto il contribuente stesso è posto nella possibilità di ovviare, eventualmente, alla negligenza del primo, avendo a sua disposizione un congruo termine per l'inoltro della dichiarazione entro il periodo di tolleranza concesso dalla legge (90 giorni) (Cass., Sez. V, 17 marzo 2017, n. 6930).

“Tale disciplina si applica anche nel caso in cui si siano verificati i cosiddetti “errori bloccanti” della trasmissione telematica, che sono segnalati nel sistema telematico consultabile dal contribuente, il quale, messo in condizione di avvedersi in tempo utile dell'avvenuto «scarto» della propria dichiarazione, può porvi tempestivo rimedio” (Cass. 21 giugno 2017, n. 15439; Cass. 16 gennaio 2015, n. 675).

Resta da segnalare una incongruenza derivante dal fatto che il contribuente/dichiarante, per quanto diligentemente possa comportarsi, nella generalità dei casi potrà accertarsi dell'avvenuta tempestiva presentazione della dichiarazione solo dopo che il termine previsto dalla legge è già decorso, posto che la comunicazione di avvenuta ricezione della dichiarazione viene trasmessa entro 5 giorni dall'invio telematico. Non solo, ma le Istruzioni prevedono che l'intermediario è tenuto a rilasciare al dichiarante la copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento della dichiarazione, *“entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione della dichiarazione in via telematica”* (Modello Redditi SC 2021, Istruzioni generali, par. 3.2).

Per quanto attiene alle violazioni commesse nell'ambito di persone giuridiche, l'art. 7 del D.L. n. 269/2003 prevede che, le sanzioni amministrative sono *“esclusivamente”* a carico della persona giuridica (si veda par. 1.3.2), con esclusione della responsabilità delle persone fisiche che compongono l'organo amministrativo o che sono dipendenti della società.

Le violazioni in tema di dichiarazione commesse da soggetti diversi dalle persone giuridiche (persone fisiche, imprese individuali, artisti e professionisti, associazioni, imprese familiari e coniugali, società di persone, ecc.) sono invece punibili in capo alla persona fisica cui è imputabile la violazione (“trasgressore”). In ordine ai criteri di individuazione della responsabilità si rinvia a quanto detto, in via generale, nel par. 1.3.

In ogni caso, trattandosi di omissione della dichiarazione la responsabilità sarà individuata in capo alla persona fisica legalmente tenuta a tale adempimento nell'ambito del soggetto passivo, fermo restando che *“quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo*

Violazioni commesse nell'ambito di persone giuridiche

Soggetti diversi dalle persone giuridiche

Soggetto responsabile

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

il diritto di regresso” (art. 9, comma 1, seconda parte, del D.Lgs. n. 472/1997). Si pensi, ad esempio, all’omessa dichiarazione da parte di una società di persone con due soci amministratori, tenuti ambedue agli adempimenti fiscali.

2.1.1.3. Sanzioni

Sanzione base

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione IRAP, è prevista l’applicazione della sanzione dal 120% al 240% dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250 (art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997). Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Imposte dovute

L’ammontare delle imposte dovute, da assumere quale base di commisurazione della sanzione, è quello risultante dall’accertamento. La dichiarazione omessa legittima l’Ufficio all’accertamento induttivo.

L’Ufficio deve determinare l’imposta dovuta tenendo conto:

- del tributo corrispondente all’imponibile accertato (anche mediante accertamento induttivo);
- del tributo già (eventualmente) corrisposto a titolo di autotassazione, in acconto o a saldo, in base a ruolo, per ritenute alla fonte o per ravvedimento operoso.

Dichiarazione tardiva entro 90 giorni

La dichiarazione tardiva, presentata entro 90 giorni dalla scadenza, si considera valida (quindi, non è omessa), *“salva restando l’applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo”* (art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998). Non essendo previste sanzioni specifiche per il ritardo, si applicano quelle previste per la dichiarazione omessa (fermo restando le riduzioni in caso di ravvedimento).

Nel caso di dichiarazione tardiva entro 90 giorni trova applicazione *“la sanzione in misura fissa di euro 250, di cui all’art. 1, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997... prevista per l’omissione della dichiarazione in assenza di debito d’imposta”* (così circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, par. 2.2.3). In proposito si osserva, tuttavia, che la norma citata, per l’omessa dichiarazione quando non sono dovute imposte, stabilisce la sanzione da 250 a 1.000 euro, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Secondo la citata circolare, inoltre, in tale caso non è applicabile la sanzione da euro 150 a euro 500 prevista dallo stesso art. 1, comma 1, (terzo e quarto periodo) per la dichiarazione omessa, quando non sono dovute imposte, presentata 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) *“poiché tale fat-*

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

tispecie riguarda esclusivamente le dichiarazioni «omesse», ossia quelle presentate oltre novanta giorni dalla scadenza del termine e non è ravvedibile dal contribuente". La tesi dell'Agenzia non appare convincente, considerato che anche la sanzione di cui alla prima parte del comma 1 (euro 250) è prevista per le dichiarazioni omesse. Non è quindi chiaro perché dovrebbe essere applicabile una sanzione più alta per la dichiarazione presentata entro 90 giorni rispetto a quella presentata oltre tale termine.

La sanzione per la presentazione della dichiarazione entro 90 giorni è comunque riducibile ad 1/10 in caso di ravvedimento.

Qualora sia omesso il versamento del tributo risultante dalla dichiarazione tardiva, si applicano le sanzioni previste per l'omesso versamento (art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997) (cfr. circolare n. 11/E del 12 marzo 2010, par. 3.1. e cit. circolare n. 42/E, par. 2.2.3). La dichiarazione "tardiva" entro 90 giorni non legittima l'Ufficio all'accertamento induttivo (C.M. n. 23/E del 25 gennaio 1999, par. 1.2.).

**Accertamento
induttivo**

Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente oltre 90 giorni dalla scadenza ma 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, la sanzione amministrativa si applica in misura pari alla metà di quella edittale, cioè dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. L'ammontare del tributo dovuto sarà, in prima battuta, quello risultante dalla dichiarazione presentata (salvo un accertamento superiore, anche utilizzando il metodo induttivo), sempreché l'imposta non sia stata versata, nemmeno mediante ravvedimento.

**Dichiarazione
tardiva
oltre 90 giorni**

Se non sono dovute imposte, in quanto, ad esempio, il tributo è stato interamente versato anche facendo ricorso al ravvedimento, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

La riduzione della sanzione, quindi, opera quando la dichiarazione è presentata "entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo", sempreché, nel frattempo, non siano iniziati controlli o altre attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (ad esempio, accessi, ispezioni o verifiche, invio di questionari o richieste, ecc.).

Si ricorda che nell'ipotesi di dichiarazione tardiva oltre i 90 giorni non trovano applicazione le riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (ravvedimento operoso), ferma restando la possibilità per il contribuente di effettuare il versamento tardivo dell'imposta dovuta, beneficiando delle riduzioni previste dall'art. 13 del D.Lgs.

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

n. 472/1997, in relazione alla sanzione prevista per l'omesso versamento.

Se la dichiarazione è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo ovvero dopo che abbiano avuto inizio attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, trovano applicazione le sanzioni in misura piena.

Debiti e crediti

In caso di dichiarazione presentata oltre 90 giorni da cui emerga, contestualmente, un'imposta a credito e un'imposta a debito "non è possibile procedere alla compensazione tra eccedenze d'imposta a credito e a debito emergenti", trattandosi di dichiarazione omessa (risoluzione n. 82/E del 24 dicembre 2020).

Art. 7, comma 4-bis D.Lgs. n. 472/1997

L'art. 7, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 472/1997, stabilisce che "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 norma "non trova applicazione con riferimento alle fattispecie di ritardo che risultino, nel sistema, già sanzionate, quali quelle relative alle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette, ai fini Iva, del sostituto d'imposta e con riferimento ad ogni altra ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato" (circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, par. 2.2.3).

Imposte versate

In caso di dichiarazione omessa o tardiva ed imposte versate, anche mediante ravvedimento, si applicano le sanzioni previste per la dichiarazione omessa o tardiva, quando non sono dovute imposte (essendo queste state versate): sanzione fissa da euro 250 a euro 1.000, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (circolare n. 54/E del 19 giugno 2002, par. 17.1.). Ad esempio:

- dichiarazione omessa con debito di IRES pari a euro 20.000;
- sanzione prevista: da 24.000 a 48.000 euro;
- il contribuente, oltre il termine di 90 giorni, provvede a versare l'imposta dovuta, avvalendosi del ravvedimento;
- sanzione applicabile: da 250 a 1.000 euro anziché da 24.000 a 48.000 euro.

Redditi prodotti all'estero

Se la violazione in esame riguarda redditi prodotti all'estero, le sanzioni previste sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.

La sanzione è raddoppiata se l'omissione riguarda investimenti ed attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009).

Omesso versamento

In presenza di dichiarazione omessa ed imposte dovute non versate, la sanzione prevista per l'omesso versamento deve ritenersi assorbita in quella di dichiarazione omessa (in tal senso, cfr. circolare n. 42/E

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

del 12 ottobre 2016, par. 2.1). La sanzione prevista per l'omesso versamento può, quindi, trovare applicazione solo in caso di omesso versamento dell'imposta dichiarata, cioè risultante da una dichiarazione validamente presentata.

Il comma 7 dell'art. 1 prevede il raddoppio delle sanzioni previste in caso di omessa (o infedele) dichiarazione qualora nella dichiarazione dei redditi non sia indicato (o sia indicato in misura inferiore a quella effettiva) il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca (art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23). La norma, in particolare, stabilisce che, in tali casi, si applicano in misura raddoppiata *“rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2”*.

La disposizione era già prevista dall'art. 3, comma 5, del citato D.Lgs. n. 23/2011, comma abrogato dall'art. 32, comma 2, lett. d), del D.Lgs. n. 158/2015.

Dalla relazione illustrativa allo schema di D.Lgs. n. 158/2015 emerge chiaramente che il raddoppio della sanzione si applica soltanto ove il canone (di cui viene omessa l'indicazione in dichiarazione dei redditi) sia stato assoggettato al regime della “cedolare secca” sugli affitti, considerato che si tratta di un regime opzionale utilizzabile al fine di contenere il prelievo fiscale.

Si osserva che la condotta sanzionata dalla norma riguarda la omessa indicazione o l'indicazione in misura inferiore a quella effettiva nella dichiarazione dei redditi del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettato a cedolare secca. Pertanto, soggiace al raddoppio della sanzione prevista per l'omessa dichiarazione (da 240% a 480%, con un minimo di euro 500) il soggetto che presenta la dichiarazione senza indicare il canone di locazione. Invece, ove il soggetto che presenta la dichiarazione indica un canone inferiore a quello reale, trova applicazione la sanzione in misura raddoppiata prevista per l'infedele dichiarazione (v. *infra*). Deve, peraltro, ritenersi che la sanzione in misura raddoppiata debba trovare applicazione anche nell'ipotesi di omessa dichiarazione, laddove tra i redditi non dichiarati vi sia anche quello derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettato a cedolare secca, limitatamente alla porzione di reddito da locazione.

L'art. 2, comma 36-*vicies-ter*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, stabilisce che per gli esercenti imprese o arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro i quali per “tutte” le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante e nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e imposte sul valore aggiunto indicano gli estremi identificativi dei rapporti con gli ope-

Mancata indicazione del canone di locazione da “cedolare secca”

Raddoppio della sanzione

Riduzione delle sanzioni a metà

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

ratori finanziari di cui all'art. 7, comma 6, del D.P.R. n. 605/1973, in corso nel periodo di imposta, le sanzioni amministrative previste dagli artt. 1, 5 e 6 del D.Lgs. n. 471/1997 "sono ridotte alla metà". È evidente, tuttavia, che solo pochi soggetti potranno beneficiare dell'applicazione di tale attenuante, in quanto, sulla base di una interpretazione letterale, è sufficiente che anche una sola operazione venga effettuata in contanti per perdere il diritto all'applicazione delle sanzioni ridotte.

2.1.1.4. Ravvedimento operoso

Termine	La violazione di dichiarazione omessa non può essere più sanata mediante ravvedimento operoso trascorso il termine di 90 giorni. Il ravvedimento, quindi, riguarda la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza (c.d. "dichiarazione tardiva") e gli obblighi di versamento connessi alla dichiarazione (saldo e acconti). In tale eventualità, la sanzione su cui applicare il ravvedimento, secondo la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, par. 2.2.3., è quella di euro 250 (sul punto si esprime qualche dubbio, in quanto come detto più sopra, nel caso in cui entro i 90 giorni non abbiano avuto inizio attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, la sanzione base su cui applicare il ravvedimento dovrebbe essere quella di 150 euro).
Dichiarazione tardiva	Nel caso in cui le imposte siano state regolarmente versate entro i termini previsti ovvero le eventuali violazioni degli obblighi di versamento siano state regolarizzate mediante ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13, la sanzione per la dichiarazione tardiva può quindi essere ridotta ad euro 25, pari ad 1/10 di euro 250, avvalendosi del ravvedimento operoso (art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/1997).
Imposta a credito	La stessa sanzione deve essere pagata nei casi in cui dalla dichiarazione risulta un'imposta a credito.
Versamento tardivo	Se in caso di dichiarazione tardiva si verifica anche il ritardo del versamento (violazione ipotizzabile in quanto la dichiarazione, seppure tardiva, si considera validamente presentata), il contribuente, se intende evitare l'applicazione della sanzione per omesso versamento, deve provvedere a regolarizzare anche tale violazione. In particolare, sempreché sia contestualmente eseguito anche il pagamento della sanzione ridotta e degli interessi calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, la predetta sanzione del 30% è ridotta: a. allo 0,1% (pari ad 1/10 dell'1%) per ogni giorno di ritardo, se il versamento è effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni (cfr. art. 13, comma 1, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997, secondo cui per i versamenti effettuati con un ritardo non su-

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

periore a 15 giorni, la sanzione del 30% ridotta alla metà ai sensi del secondo periodo dello stesso comma, “è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”);

- b. all'1,5% (pari a 1/10 del 15%) se il pagamento viene eseguito tra il 15° e il 30° giorno (art. 13, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997 e art. 13, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 472/1997).

In caso di versamento tardivo oltre i detti termini, troveranno applicazione le riduzioni previste dall'art. 13, lett. da *a-bis*) a *b-quater*), tenendo conto che il pagamento entro 90 giorni è soggetto alla sanzione base del 15% dell'imposta versata in ritardo.

Si precisa, in proposito, che se anche la dichiarazione omessa non può essere sanata trascorso il termine di 90 giorni, le connesse violazioni degli obblighi di versamento possono, invece, essere regolarizzate entro i termini e con le modalità previste dal citato art. 13.

Se la dichiarazione “omessa” viene presentata oltre il termine di 90 giorni, ma 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), il ravvedimento non può trovare applicazione, ma le sanzioni per la dichiarazione omessa sono ridotte alla metà (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).

**Regolarizzazione
degli obblighi
di versamento**

**Dichiarazione
tardiva oltre
90 giorni**

Fattispecie	Norma violata (D.P.R. n. 600/1973) *	Sanzione dall'1/4/1998 (D.Lgs. n. 471/1997)	Sanzione dall'1/1/2016 (D.Lgs. n. 471/1997)
Omessa presentazione della dichiarazione qualora siano dovute imposte	Artt. da 1 a 6	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, min 258 (1) (art. 1, comma 1)	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, min 250 (1) (art. 1, comma 1)
Presentazione della dichiarazione entro la dichiarazione dell'anno successivo	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta, min 258 (1) (art. 1, comma 1)	Dal 60% al 120% dell'imposta dovuta, min 200 (1) (2) (art. 1, comma 1)

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

Fattispecie	Norma violata (D.P.R. n. 600/1973) *	Sanzione dall'1/4/1998 (D.Lgs. n. 471/1997)	Sanzione dall'1/1/2016 (D.Lgs. n. 471/1997)
Omessa presentazione della dichiarazione qualora "non" siano dovute imposte	Artt. da 1 a 6	258 min 1.032 max (art. 1, comma 1)	250 min 1.000 max (art. 1, comma 1)
Presentazione della dichiarazione entro la dichiarazione dell'anno successivo qualora "non" siano dovute imposte	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	258 min 1.032 max (art. 1, comma 1)	150 min 500 max (art. 1, comma 1)
Omessa presentazione della dichiarazione qualora "non" siano dovute imposte, da parte di soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	258 min 2.064 max (art. 1, comma 1)	250 min 2.000 max (art. 1, comma 1)
Omessa presentazione della dichiarazione entro la dichiarazione dell'anno successivo qualora "non" siano dovute imposte, da parte di soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	258 min 2.064 max (art. 1, comma 1)	150 min 1.000 max (art. 1, comma 1)
Presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	25 (se sanata mediante ravvedimento) 258 min 1.032 (o 2.064) max se non sanata mediante ravvedimento (art. 1, comma 1)	250 (salva l'applicazione del ravvedimento) (art. 1, comma 1) (3)

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

2.1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette e dell'IRAP

Fattispecie	Norma violata (D.P.R. n. 600/1973) *	Sanzione dall'1/4/1998 (D.Lgs. n. 471/1997)	Sanzione dall'1/1/2016 (D.Lgs. n. 471/1997)
Omessa indicazione del canone nella dichiarazione dei redditi	Artt. da 1 a 6	dal 240% al 480% dell'imposta dovuta, con un minimo di 516 euro (art. 3, comma 5, D.Lgs. n. 23/2011)	dal 240% al 480% dell'imposta dovuta, con un minimo di 500 (art. 1, comma 7)
<p>(1) Se la violazione riguarda redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi (art. 1, comma 8). La sanzione è raddoppiata se l'omissione riguarda investimenti ed attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (art. 12, comma 2, D.L. n. 78/2009).</p> <p>(2) Sempreché nel frattempo non sia iniziata qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.</p> <p>(3) Circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E, par. 2.2.3.</p> <p>N.B. Le sanzioni sono ridotte alla metà in presenza delle condizioni previste dall'art. 2, comma 36-<i>vicies-ter</i>, del D.L. n. 138/2011.</p> <p>* Si veda anche il D.P.R. n. 322/1998.</p>			

2.1.2. Presentazione di dichiarazione infedele (art. 1, commi da 2 a 8)

L'art. 1, commi da 2 a 8, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede le sanzioni applicabili in caso di dichiarazione infedele in materia di imposte sui redditi e di IRAP.

Il comma 3 prevede un'aggravante nei casi di frode. Il comma 4 riconosce una riduzione della sanzione qualora, al di fuori dei casi di frode, la maggiore imposta sia inferiore al 3% dell'imposta dichiarata ovvero quando la violazione sia frutto di errori di imputazione temporale di componenti reddituali.

Il comma 5 detta le regole per la determinazione della maggiore imposta, su cui applicare la sanzione. Il comma 6 prevede le condizioni al verificarsi delle quali la sanzione per infedele dichiarazione, in caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento, non trova applicazione.

Il comma 7 prevede sanzioni raddoppiate nel caso di omessa dichiarazione dei redditi derivanti dalla locazione di immobili per i quali il locatore abbia optato per la "cedolare secca". Il comma 8 prevede sanzioni aumentate di un terzo se l'omessa dichiarazione riguarda redditi prodotti all'estero.

Norme applicabili

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX