
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKL**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

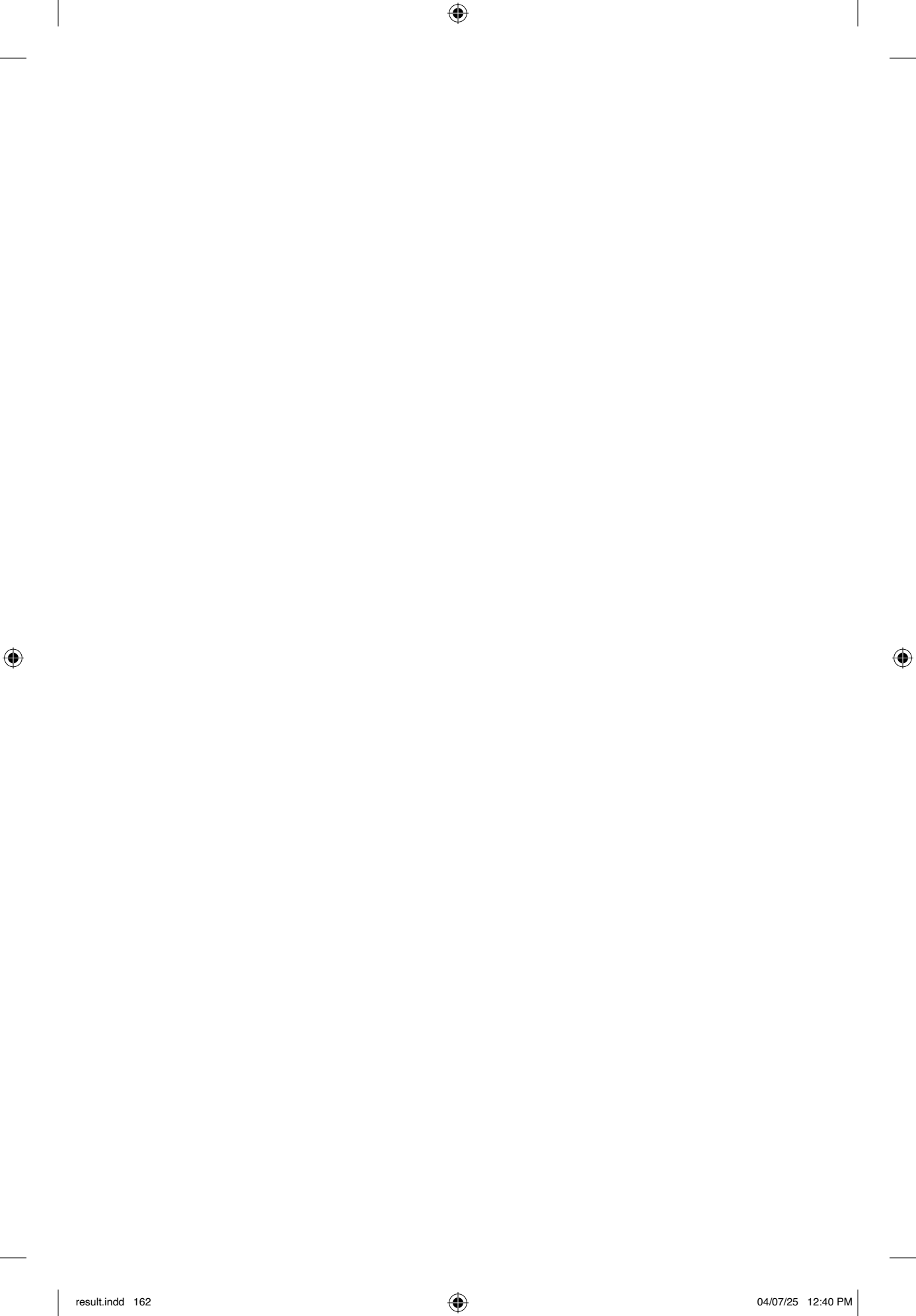
Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

2. VIOLAZIONI AMMINISTRATIVE IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE



2.1 VIOLAZIONI RELATIVE ALLA DICHIARAZIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE E DELL'IRAP

L'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 (dal 1° gennaio 2026, art. 27 del TUS) 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 prevedeva sanzioni aumentate di un terzo se l'omessa dichiarazione riguardava redditi prodotti all'estero. La norma è stata abrogata ma continua ad applicarsi alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 (si veda par. 1.1.2.). Resta invece in vigore l'aggravante per le violazioni commesse in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato** (art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009).

2.1.1. Omessa presentazione della dichiarazione

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.

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

Per la omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni, da parte dell'intermediario autorizzato, si veda il par. 4.4.1.

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.

Ai sensi dell'art. 3, comma 8, 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. 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 (Cass., 30 maggio 2012, n.

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

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

8630). Invece, per le dichiarazioni consegnate alla banca o alla posta la prova è costituita dalla ricevuta rilasciata dalla banca o dalla posta.

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.

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).

I **termini di presentazione** della dichiarazione dei redditi ed IRAP sono indicati nell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

Nozione di “omessa” dichiarazione

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.

Sono considerate **valide** le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. In tal caso, non si parla di dichiarazione omessa ma di dichiarazione “**tardiva**”.

“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). 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 (risoluzione 30 gennaio 2008, n. 25/E; risoluzione 24 dicembre 2020, n. 82/E).

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.).

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, però, **“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**

Violazioni amministrative in materia di imposte dirette 2.

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

ipotesi in cui il ritardo dichiarativo sia già direttamente regolato" (circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, par. 2.2.3).

La legge considera omessa anche la dichiarazione non presentata con 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.

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., 15 maggio 2015, n. 9973).

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., 15 maggio 2015, n. 9973, Cass., 8 maggio 2019, n. 12107).

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 soggetti 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., 10 maggio 2006, n. 10759).

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'applica-

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

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

zione della sanzione di cui all'art. 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (si veda il par. 4.1.3.).

Responsabilità

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.

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 2025, Istruzioni generali, par. 3.2.).

Da quanto sopra emerge, quindi, che **eventuali inadempienze dell'intermediario**, che abbiano causato l'omessa presentazione della dichiarazione, 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., 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).

Sanzioni

Le sanzioni in caso di omessa dichiarazione sono commisurate alle **“imposte dovute”**, come risultanti dall'accertamento. La dichiarazione omessa, peraltro, 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);
- dell'imposta *“versata a qualsiasi titolo”* quindi, per autotassazione, in acconto o a saldo, per ritenute alla fonte o per ravvedimento operoso (circolare 19 giugno 2002, n. 54/E, par. 17.1, quarta risposta).

Violazioni amministrative in materia di imposte dirette 2.

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

Tuttavia, in caso di dichiarazione omessa o tardiva ed **imposte versate**, la sanzione in misura fissa, prevista nell'ipotesi di omessa dichiarazione quando non sono dovute imposte, si applica sempreché il versamento avvenga **entro il termine** ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione oppure **entro 90 giorni** dalla scadenza di detto termine. Scaduto il suddetto termine, anche ove sia riscontrato il versamento del debito d'imposta da parte del contribuente (per esempio, mediante ravvedimento), si applica la **sanzione proporzionale** (risposta a interpello 20 ottobre 2023, n. 450).

Esempio 1

Dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2025 omessa ed imposta versate, con ravvedimento, entro il 30 ottobre 2026. La violazione si considera quella di dichiarazione omessa quando non sono dovute imposte, con applicazione della sanzione in misura fissa. Il contribuente può regolarizzare con ravvedimento il tardivo versamento.

Esempio 2

Dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2025 omessa ed imposta versate, con ravvedimento, oltre 90 giorni dal termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione. Per la dichiarazione omessa si applica la sanzione proporzionale, commisurata alle imposte dovute, anche se versate. Tuttavia, l'Ufficio dovrà valutare l'applicazione delle attenuanti previste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 (Corte Cost., 17 marzo 2023, n. 46).

In caso di dichiarazione presentata oltre 90 giorni da cui emergano crediti d'imposta, *“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).

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 (circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E, 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.

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**, 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.

Violazioni commesse fino al 31 agosto 2024

Se la violazione di **omessa** presentazione della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione IRAP è stata commessa entro il 31 agosto 2024, si applica la sanzione dal 120%

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

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

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. 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), eventualmente riducibile ad 1/10 in caso di ravvedimento. In proposito si osserva, tuttavia, che la norma citata, per l'omessa dichiarazione quando non sono dovute imposte, prevede la sanzione da 250 a 1.000 euro, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. 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 circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E, par. 2.2.3).

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 (ad esempio, accessi, ispezioni o verifiche, invio di questionari o richieste, ecc.), 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.

Se non sono dovute imposte, la dichiarazione omessa presentata **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 controlli si applica la sanzione da euro 150 a euro 500, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. *“Tale fattispecie riguarda esclusivamente le dichiarazioni «omesse», ossia quelle presentate oltre novanta giorni dalla scadenza del termine e non è ravvedibile dal contribuente”*.

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.

Se la violazione di omessa dichiarazione riguarda **redditi prodotti all'estero**, le sanzioni previste sono **aumentate di 1/3** 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).

Violazioni amministrative in materia di imposte dirette 2.

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

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, 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”*. Soggiace al raddoppio della sanzione prevista per l'omessa dichiarazione 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. 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.

Violazioni commesse dal 1° settembre 2024

L'art. 2, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n. 87/2024 ha apportato **due modifiche** al comma 1 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, con le quali, da un lato, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, si stabilisce la **sanzione fissa del 120%** dell'ammontare delle imposte dovute (invece della sanzione variabile dal 120% al 240% delle imposte dovute); dall'altro, si conferma che quando non sono dovute imposte la sanzione applicabile (da 250 a 1.000 euro) può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

La norma modificatrice, inoltre, ha introdotto un nuovo comma 1-*bis* ai sensi del quale, se la dichiarazione omessa è presentata **oltre i 90 giorni**, ma **non oltre i termini dell'accertamento** stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e, comunque, **prima dell'inizio** di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista per **l'omesso versamento** di imposte (pari al 25% *ex art.* 13, comma 1), **aumentata al triplo** dell'ammontare delle imposte dovute. L'ultima parte del comma 1-*bis* sancisce che *“se non sono dovute imposte, si applica il comma 1, secondo e terzo periodo”*, in base ai quali, *“se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000”* (secondo periodo), aumentabile sino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili (terzo periodo).

Tale disposizione **assorbe** quella vigente per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 - che viene contestualmente abolita per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 - in base alla quale 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

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

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

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).

Per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024 è stata abrogata l'aggravante in caso di **redditi prodotti all'estero**, fermo restando il **raddoppio** della sanzione 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).

Si ricorda che la violazione di omessa dichiarazione (dei redditi, IRAP e IVA) è **regolarizzabile** secondo le norme in materia di ravvedimento solo se questa viene presentata con ritardo **non superiore a 90 giorni** (art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 472/1997, non modificato dal D.Lgs. n. 87/2024).

Il comma 2-ter dell'art. 13, inserito dall'art. 3, comma 1, lett. g), n. 6) del D.Lgs. n. 87/2024, stabilisce che in caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo **superiore a 90 giorni** *“la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa”*. Le dichiarazioni presentate con **ritardo superiore a 90 giorni**, infatti, si considerano omesse a tutti gli effetti (artt. 2, comma 7 e 8, comma 6, del D.P.R. n. 322/1998, concernenti, rispettivamente, le dichiarazioni dei redditi e IRAP e la dichiarazione IVA).

Fattispecie	Norma violata (D.P.R. n. 600/1973) *	Violazioni commesse fino al 31/8/2024 (D.Lgs. n. 471/1997)	Violazioni commesse dall'1/9/2024 (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 250 (1) (art. 1, comma 1)	120% dell'imposta dovuta min 250 (4) (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 60% al 120% dell'imposta dovuta, min 200 (1) (2) (art. 1, comma 1)	Non prevista
Presentazione della dichiarazione entro il termine per l'accertamento	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	Non prevista	75% dell'imposta dovuta (art. 1, comma 1-bis) (2)
Omessa presentazione della dichiarazione qualora “non” siano dovute imposte	Artt. da 1 a 6	250 min 1.000 max (art. 1, comma 1) (5)	250 min 1.000 max (art. 1, comma 1) (5)
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)	150 min 500 max (art. 1, comma 1) (5)	Non prevista

Violazioni amministrative in materia di imposte dirette 2.

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

Fattispecie	Norma violata (D.P.R. n. 600/1973) *	Violazioni commesse fino al 31/8/2024 (D.Lgs. n. 471/1997)	Violazioni commesse dall'1/9/2024 (D.Lgs. n. 471/1997)
Presentazione della dichiarazione entro il termine per l'accertamento qualora non siano dovute imposte	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	Non prevista	250 min 1.000 max (art. 1, comma 1- <i>bis</i>) (2) (5)
Presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni	Artt. da 1 a 6 (art. 2, D.P.R. n. 322/1998)	250 (salva l'applicazione del ravvedimento) (art. 1, comma 1) (3)	250 (salva l'applicazione del ravvedimento) (art. 1, comma 1) (3)
Omessa indicazione del canone nella dichiarazione dei redditi	Artt. da 1 a 6	dal 240% al 480% dell'imposta dovuta, con un minimo di 500 (art. 1, comma 7)	240% dell'imposta dovuta, con un minimo di 500 (art. 1, comma 7)

(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).

(2) Sempreché nel frattempo non sia iniziata qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

(3) Circolare 12 ottobre 2016, n. 42/E, par. 2.2.3.

(4) 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).

(5) Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

N.B. Le sanzioni sono ridotte alla metà in presenza delle condizioni previste dall'art. 2, comma 36-*vicies-ter*, del D.L. n. 138/2011.

* Si veda anche il D.P.R. n. 322/1998.

2.1.2. Presentazione di dichiarazione infedele

L'art. 1, nei commi da 2 a 8, del D.Lgs. n. 471/1997 (dal 1° gennaio 2026, art. 27 del TUS), 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.

2. Violazioni amministrative in materia di imposte dirette

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

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 prevedeva sanzioni aumentate di un terzo se l'infedeltà riguardava **redditi prodotti all'estero**. La norma è stata abrogata ma continua ad applicarsi alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 (si veda il par.1.1.2.). Resta invece in vigore l'aggravante per le violazioni commesse in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato** (art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009).

Per le violazioni in materia di Imposta sul Valore degli Immobili Esteri (**IVIE**) e di Imposta sul valore dei prodotti finanziari (**IVAFE**), di cui all'art. 19, commi 13 e 18, del D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011, si rinvia ai paragrafi 2.4.5. e 2.4.6.

Nozione di dichiarazione infedele

Si ha dichiarazione “*infedele*” quando il contribuente indica, ai fini delle singole imposte:

- un **reddito imponibile inferiore** a quello accertato;
- oppure un'**imposta inferiore** a quella dovuta;
- ovvero un **credito superiore** a quello spettante.

La fattispecie illecita può essere realizzata anche mediante l'esposizione di **indebite detrazioni** d'imposta ovvero di **indebite deduzioni** dall'imponibile, sempreché non si tratti di una violazione rilevata con le procedure previste dagli artt. 36-*bis* o 36-*ter*.

Per quanto riguarda l'ipotesi di **credito superiore a quello spettante**, la sanzione è commisurata alla “*differenza del credito utilizzato*”. Pertanto, “*qualora sia esposto in dichiarazione un credito superiore a quello spettante e lo stesso (o parte di esso) non sia stato utilizzato dal contribuente*”, la violazione commessa non è più configurabile come “*infedele*” ma rientra nell'ambito della dichiarazione irregolare (punita con la sanzione di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, senza recupero d'imposta) (circolare 7 aprile 2017, n. 8/E, par. 15.1).

La violazione in esame può configurarsi anche per l'indebita fruizione di **agevolazioni** che prevedono crediti d'imposta utilizzabili agli effetti delle imposte sui redditi, ove la violazione comporti l'indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta. Invece, laddove il credito d'imposta sia fruibile in compensazione con altri tributi, l'indebito utilizzo del credito d'imposta potrà configurare la violazione di **indebita compensazione** di crediti d'imposta non spettanti o inesistenti (art. 13, del D.Lgs. n. 471/1997).

In ogni caso, non dà luogo a dichiarazione “*infedele*” (ma a violazione degli obblighi di versamento, di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997) la rettifica della dichiarazione a seguito di **liquidazione** della stessa ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973. In tali casi, infatti, ferma restando l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta

Violazioni amministrative in materia di imposte dirette 2.

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

dovuta, degli interessi e delle sanzioni, il contribuente non risponde della sanzione amministrativa prevista per l'ipotesi di dichiarazione infedele.

Costituiscono ipotesi di dichiarazione "infedele", **ad esempio**, l'omessa dichiarazione di un intero cespite reddituale (ad esempio, un contribuente proprietario di tre immobili ne dichiara solo uno) ovvero l'omessa dichiarazione di un'intera categoria reddituale (ad esempio, un contribuente che possiede redditi di lavoro autonomo e di capitale non dichiara affatto i redditi di capitale), la dichiarazione di un reddito inferiore a quello reale o l'utilizzo di perdite non riportabili. Danno, inoltre, luogo a dichiarazione infedele, la deduzione di costi non inerenti o non di competenza o comunque non deducibili, l'omessa indicazione di ricavi nell'esercizio di competenza, le altre violazioni alle disposizioni in materia di imposte sui redditi che comportino la indicazione, nell'esercizio di competenza, di un reddito inferiore rispetto a quello dovuto.

Per i casi di omessa o infedele dichiarazione di canoni locativi di immobili assoggettati al regime della "**cedolare secca**" è previsto il raddoppio della sanzione.

Per quanto riguarda la violazione fondata sulla deduzione di costi effettuata in **violazione del principio di competenza**, la giurisprudenza di legittimità, nell'affermare l'inderogabilità di tale principio, sottolinea che, al fine di evitare la doppia imposizione sul medesimo componente di reddito generatasi a seguito della definitività della pretesa tributaria, il contribuente può esercitare "*l'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale*" (cfr. Cass., 10 marzo 2008, n. 6331; Cass., 8 luglio 2009, n. 16023). L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23/E del 4 maggio 2010, ha precisato, a tal proposito, che il diritto al rimborso della maggiore imposta versata con riguardo al periodo d'imposta di effettiva competenza, sorge "*alla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica*" (è, quindi, inammissibile l'istanza di rimborso in tutte le ipotesi in cui la pretesa dell'Amministrazione al recupero del componente negativo dedotto in difetto di competenza non si sia resa definitiva). Il "*diritto al rimborso di cui trattasi consegue a tutte le ipotesi in cui il rilievo divenga definitivo, e quindi anche nelle ipotesi di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione nei termini o per acquiescenza, nonché nei casi di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale*" (circolare n. 29/E del 27 giugno 2011).

Con la circolare n. 31/E del 2 agosto 2012 l'Amministrazione finanziaria ha, infine, ritenuto "*che, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, sia possibile **compensare l'imposta dovuta** con quella che darebbe diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, ferma restando l'applicazione delle sanzioni e degli interessi*", secondo le modalità indicate nella stessa circolare.

La violazione di dichiarazione infedele è integrata "*per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato*", anche se la rettifica proviene da operazioni che configurano "**abuso del diritto**" (Cass., 31 dicembre 2019, n. 34750).

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer