

# La correzione delle dichiarazioni tramite ravvedimento: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

## Lettera Informativa - 3/2016 Tax Professional Practice

### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441 - F: +39 02 67644758

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378 - F: +39 071 2916221

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711 - F: +39 051 4392799

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961 - F: +39 055 2619666

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225 - F: +39 010 584670

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617 - F: +39 081 2488373

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611 - F: +39 049 8239666

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518 - F: +39 075 5723783

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121  
T: +39 085 4210479 - F: +39 085 4429900

#### Roma

Piazza delle Muse 8, 00197  
T: +39 06 809631 - F: +39 06 8077459

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166 - F: +39 011 8395865

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111 - F: +39 045 8114390

### Premessa

Con la circolare n. 42 del 12 ottobre 2016 di seguito sintetizzata, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni ulteriori chiarimenti circa l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso (previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997) al fine di correggere i cd. errori 'dichiarativi'.

In particolare il documento di prassi - dopo aver messo in evidenza le azioni intraprese dall'Amministrazione finanziaria per favorire la cd. *compliance* fiscale (intesa come spontaneo assolvimento degli obblighi tributari con emersione della relativa base imponibile) attraverso l'invio delle 'comunicazioni' previste dalla Legge di Stabilità per il 2015 - si sofferma sull'individuazione delle sanzioni applicabili nell'ipotesi in cui gli errori dichiarativi siano corretti *entro* oppure *oltre* il termine di 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione.

Di seguito si riassumono i chiarimenti più significativi.

### 1. La dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata entro 90 giorni

Nel caso di dichiarazione integrativa (o sostitutiva, in quanto idonea a sostituire quella presentata nei termini), presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario (ossia entro il 29 dicembre per i soggetti cd. 'solari'), la regolarizzazione tramite ravvedimento avviene applicando le seguenti sanzioni:

- a) 27,78€, pari ad 1/9 della sanzione minima prevista dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, unitamente alla sanzione - anch'essa riducibile per effetto del ravvedimento - per omesso versamento, nel caso in cui la dichiarazione integrativa/sostitutiva sia presentata al fine di correggere errori *non* rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale<sup>(1)</sup> (è fatta

<sup>(1)</sup> Il controllo formale previsto dall'art. 36-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 consente agli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, di escludere in tutto o in parte (a) lo scomputo delle ritenute d'acconto, (b) le detrazioni d'imposta e (c) le deduzioni dal reddito non spettanti; di rideterminare (d) i crediti d'imposta spettanti; di liquidare (e) la maggiore imposta ed i maggiori contributi dovuti; ed infine, di correggere (f) gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta. Tale intervento viene compiuto 'a seguito di verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente ed i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate e delle comunicazioni fornite da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche ed imprese assicuratrici)', ossia sulla base di documenti diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (cfr. Cass. n. del 15311 del 4 luglio 2014).

eccezione per le ipotesi di omessa o incompleta indicazione dei dividendi e delle plusvalenze detenute in imprese o enti localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata per le quali trova applicazione la disciplina specifica dell'art. 8, comma 3-ter cit.);

- b) 30% di ogni importo non versato, ridotto secondo le regole del ravvedimento operoso a seconda del momento in cui interviene il versamento, nel caso in cui la dichiarazione integrativa/sostitutiva sia presentata al fine di correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale<sup>(2)</sup>.

## 2. La dichiarazione tardiva presentata entro 90 giorni

Nel caso di dichiarazione tardiva, ossia quella presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione ordinario (ossia entro il 29 dicembre per i soggetti cd. 'solari'), per la regolarizzazione tramite ravvedimento si applica la sanzione di 25€, pari ad 1/10 della sanzione minima prevista dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997, unitamente alla sanzione - anch'essa riducibile per effetto del ravvedimento - per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carente o tardivo versamento del tributo emergente dalla dichiarazione stessa.

## 3. La dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di 90 giorni

Nel caso di dichiarazione integrativa, presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, per la regolarizzazione tramite ravvedimento si applicano le seguenti sanzioni:

- a) infedele dichiarazione prevista dall'articolo 1, comma 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997, nella misura minima del 90% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, ridotta per effetto del ravvedimento a seconda del momento in cui esso è perfezionato, unitamente alle sanzioni - anch'esse riducibili per effetto del ravvedimento - per le violazioni prodromiche, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata al fine di correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale<sup>(3)</sup>. Nell'ipotesi in cui tale dichiarazione sia presentata entro il termine della presentazione successiva, il contribuente non è assoggettato a

Con il controllo automatico previsto dall'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (rubricato 'Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni') e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'Amministrazione finanziaria procede alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, nonché dei rimborsi eventualmente spettanti, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria. Come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, si tratta in sostanza di una 'norma a contenuto impositivo' sostanzialmente 'chiuso' nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori formali e materiali' (cfr. Cass. n. del 15311 del 4 luglio 2014).

<sup>(2)</sup> Cfr. nota 1.

<sup>(3)</sup> Cfr. nota 1.

sanzione per carente versamento laddove l'importo che ha versato per gli acconti è commisurato a quello determinato nella dichiarazione inizialmente presentata;

- b) 30% di ogni importo non versato, ridotto secondo le regole del ravvedimento operoso a seconda del momento in cui interviene il versamento, nel caso in cui la dichiarazione integrativa sia presentata al fine di correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale.

## 4. La dichiarazione omessa

La dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario è da considerarsi omessa, con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

La sanzione, prevista nella misura compresa tra il 120% ed il 240% dell'ammontare delle imposte dovute, è dimezzata (ossia è compresa tra il 60% e il 120%) nell'ipotesi in cui la dichiarazione omessa venga presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo. Con lo stesso criterio, nel caso in cui non sono dovute imposte, la sanzione ordinaria, da 250€ a 1.000€, viene ridotta da 150€ a 500€.

## 5. Ulteriori chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate, nel confermare la possibilità di effettuare il ravvedimento in maniera frazionata o parziale, precisa che il suo perfezionamento avviene solo all'esito del procedimento, consistente nelle regolarizzazioni del comportamento (versamento del tributo) e nel versamento delle relative sanzioni ed interessi. Nelle more della definizione (ossia prima della regolarizzazione delle sanzioni), quindi, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, con conseguente applicazione delle sanzioni in misura piena.

Infine, l'Agenzia prende in considerazione l'ipotesi del ravvedimento di un omesso versamento di un debito IVA periodico, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione, mediante compensazione (esterna) con un credito IVA emergente dalle liquidazioni periodiche successive, precisando che tale evenienza è ammessa solo a condizione che detto credito sia rimborsabile ai sensi degli articoli 30 e 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e preventivamente destinato alla compensazione mediante presentazione del modello IVA TR<sup>(4)</sup>.

<sup>(4)</sup> Resta inteso che la predetta compensazione (esterna) deve essere evidenziata nel modello F24 ed è, in ogni caso, subordinata al rispetto dei limiti di 5.000€ annui di cui al comma 1 del citato articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, e di 700.000€ annui di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Inoltre, qualora il credito da destinare in compensazione IVA sia superiore al limite di 15.000€, occorre la preventiva apposizione sulla dichiarazione annuale del visto di conformità prescritto dall'articolo 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78.

In assenza dei requisiti per poter utilizzare le eccedenze di credito trimestrale, il ravvedimento dell'omesso versamento periodico può essere effettuato utilizzando in compensazione il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale. In tale evenienza, il credito può essere compensato con un debito IVA pregresso a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della maturazione.

È necessario dare adeguata evidenza in dichiarazione dell'avvenuta compensazione tra il debito IVA periodico e il credito Iva (trimestrale o annuale) maturato successivamente. Qualora, in caso di utilizzo del credito annuale, la compensazione venga effettuata dopo la presentazione della dichiarazione Iva, è necessario presentare una dichiarazione rettificativa (correttiva nei termini o integrativa) per dare evidenza dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato.

---

## Contatti

### Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

#### Fabio Avenale

KPMG, Tax & Legal  
T: +39 011 883166  
E: [favenale@kpmg.it](mailto:favenale@kpmg.it)

[kpmg.com/it](http://kpmg.com/it)

[kpmg.com/socialmedia](http://kpmg.com/socialmedia)



#### Giorgio Dal Corso

KPMG, Tax & Legal  
T: +39 045 811 4111  
E: [gdalcorso@kpmg.it](mailto:gdalcorso@kpmg.it)

[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)



### Lettera informativa - 3/2016 / Tax Professional Practice

© 2016 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.