Dichiarazioni. Per gli errori o per l'omessa presentazione, c'è tempo fino al 29 dicembre per sfruttare il nuovo ravvedimento

Ancora undici giorni per mettersi in regola e usufruire delle sanzioni più favorevoli previste dal nuovo ravvedimento operoso per i casi di errori commessi in dichiarazione o di ritardo nella presentazione. In particolare, la nuova disciplina prevista dall'art. 13 del D. Lgs 472/1997 **ha distinto nettamente** le ipotesi di dichiarazione integrativa (che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione già presentata) e di dichiarazione tardiva, nei casi di omessa presentazione, distinguendole anche sotto il profilo delle agevolazioni in termini di sanzioni.

Errori od omissioni commessi nella dichiarazione presentata

Le modalità di regolarizzazione di queste violazioni risentono dei nuovi principi introdotti nell'ordinamento con la riformulazione dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997 ad opera della legge n. 190/2014 e, in particolare, della lettera a)-*bis*.

Come chiarito con la **circolare 23/E del 2015**, con questa previsione il Legislatore ha voluto introdurre un'ipotesi specifica di regolarizzazione – **prima non presente nell'ordinamento** – per le violazioni commesse mediante la dichiarazione, applicabile **entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione**. Sotto il profilo sanzionatorio, ciò manifesta la volontà di **attribuire specifico rilievo all'errore inerente**

al contenuto della dichiarazione originaria, corretta dal contribuente entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, piuttosto che all'errore inerente il ritardo nella sua presentazione. Prima delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, infatti, nel presupposto che la dichiarazione integrativa presentata nei novanta giorni sostituiva quella originaria, derivava che la dichiarazione rettificativa, pur essendo valida a tutti gli effetti, doveva essere considerata tardiva, con conseguente applicazione della sanzione amministrativa prevista per la tardiva presentazione del modello Unico. È evidente che l'introduzione della specifica ipotesi di regolarizzazione di cui alla lettera a-*bis*) sarebbe priva di contenuto se la presentazione della dichiarazione integrativa nei novanta giorni continuasse a integrare un'ipotesi di dichiarazione tardiva e non dovesse, oggi, essere ricondotta tra le violazioni relative al contenuto della dichiarazione. Ne consegue, pertanto, che la presentazione di una dichiarazione integrativa entro i novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione **integra la violazione di cui all'articolo 8 del D.Lgs n. 471/1997**. Va da sé che, in applicazione del principio di specialità, qualora l'integrazione abbia ad oggetto elementi sanzionati specificatamente, la sanzione applicabile sarà quella espressamente prevista per questa tipologia di violazione. Ciò premesso, laddove il contribuente intenda regolarizzare errori od omissioni commessi nella dichiarazione presentata e che rilevano sulla determinazione e sul pagamento del tributo, entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, avvalendosi del ravvedimento operoso, dovrà:

- presentare una dichiarazione corretta (c.d. integrativa) entro il termine di novanta giorni, versando **la corrispondente sanzione pari a 28 euro**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 euro prevista per l'ipotesi di irregolare dichiarazione, **ridotta a un nono**, ai sensi della lettera a)-*bis*), **salvo che per la violazione sia prevista una più specifica misura**

sanzionatoria;

- se risulta un versamento del tributo in misura inferiore al dovuto, o l'utilizzo di un credito in misura superiore, il contribuente deve versare anche la relativa differenza e gli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. **È dovuta, altresì, la relativa sanzione per omesso versamento (pari al 30 per cento),** ridotta secondo le misure previste dall'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997, in ragione del momento in cui interviene il versamento.

Così, ad esempio, un contribuente che abbia presentato la dichiarazione (Unico Pf 2015) entro settembre 2015 e, accorgendosi di aver commesso un errore relativo alla determinazione di un reddito che abbia comportato un versamento dell'Irpef in misura inferiore, intenda regolarizzare nei successivi novanta giorni, dovrà regolarizzare **sia la violazione dichiarativa**, avvalendosi della nuova riduzione sanzionatoria introdotta dalla lettera a-*bis*) dell'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997, **sia quella del carente od omesso versamento, applicando le riduzioni disposte dallo stesso articolo 13**.

Mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto

Nel caso in cui, invece, il contribuente, per errore, non abbia presentato la dichiarazione e intenda provvedere, può farlo entro i successivi novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario (oltre il quale la dichiarazione si considera omessa), avvalendosi del ravvedimento operoso. A tale fine, dovrà:

- presentare la dichiarazione, versando la corrispondente sanzione per la tardività, **pari a 25 euro**, ossia la sanzione in misura fissa di 258 euro, **ridotta a un decimo**, ai sensi della lettera *c)*;

- se risulta anche un tardivo od omesso versamento del tributo, procedere al pagamento del tributo e degli interessi, calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, dalla scadenza del versamento originario. È dovuta, altresì, la relativa sanzione per omesso versamento (pari al 30 per cento), ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997, in ragione del momento in cui interviene il versamento.

Si precisa, infine, che questi chiarimenti **valgono esclusivamente** in presenza del ravvedimento effettuabile ai sensi della lettera a-*bis*) dell'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997.

Viceversa, nelle differenti ipotesi disciplinate dalle lettere b*)*, b-*bis*), b-*ter*), b *quater*), **in presenza di dichiarazioni infedeli presentate, il ravvedimento dovrà effettuarsi commisurando l'ammontare della sanzione all'infedeltà dichiarativa**. *(Così, comunicato stampa Agenzia delle entrate del 18 dicembre 2015)*