

OGGETTO: *Quesiti – ravvedimento operoso – articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La [ALFA], nel prosieguo istante, pone i quesiti qui di seguito sinteticamente riportati.

1) In caso di tardiva trasmissione delle dichiarazioni dei redditi da parte dei soggetti incaricati della presentazione in via telematica, fatta salva l'applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso, la sanzione prevista dall'articolo 7-bis, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, può essere ridotta alla metà ai sensi dell'articolo 7, comma 4-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472?

2) Un contribuente presenta un modello Redditi PF indicando, nel quadro RN, un credito IRPEF successivamente compensato nel modello F24. Avendo omesso di dichiarare un reddito, il medesimo contribuente presenta un modello Redditi PF integrativo che evidenzia un debito IRPEF. In tale ipotesi, il contribuente, al fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni, è tenuto a regolarizzare, oltre alla violazione di infedele dichiarazione, anche quella per la compensazione di crediti inesistenti ovvero la prima violazione assorbe la seconda?

3) In caso di presentazione di una dichiarazione integrativa al fine di dedurre un costo e, contestualmente, indicare un reddito originariamente omessi, qualora la stessa chiuda con un maggior credito, può essere considerata “a favore” del contribuente e, quindi, non essere assoggettata ad alcuna sanzione? In caso contrario, qual è la sanzione da applicare per regolarizzare la violazione commessa? I medesimi dubbi sorgono anche con riferimento alla particolare ipotesi in cui la dichiarazione integrativa sia presentata al fine di assoggettare al regime della cedolare secca un canone di locazione dapprima tassato ordinariamente.

4) Qualora dalla dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario (e, quindi, omessa) emerga un'eccedenza d'imposta, quest'ultima può essere riportata nella prima dichiarazione utile oppure deve essere chiesta a rimborso? In tale ultima ipotesi, la domanda di rimborso è da considerarsi già presentata con la dichiarazione oppure è necessario produrre l'istanza di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602?

5) Qualora dal modello Redditi PF presentato oltre novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario (e, quindi, omesso) emerga, contestualmente, un'imposta a credito (IRPEF) e un'imposta a debito (addizionale regionale), è possibile effettuare la compensazione tra i due saldi in dichiarazione, applicando le sanzioni previste?

6) In caso di omessa presentazione del quadro RW, è possibile regolarizzare la violazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione versando la sanzione di 258 euro ridotta ad 1/9, oltre al pagamento dell'IVIE e/o dell'IVAFE e della relativa sanzione in misura pari al 3,75 per cento?

7) Un contribuente, che possiede immobili e/o attività finanziarie all'estero per i quali è dovuta l'IVIE e/o l'IVAFE, ha presentato nei termini la dichiarazione dei redditi ma ha omesso la compilazione del quadro RW. Ferma restando l'applicazione della sanzione relativa alla violazione degli obblighi del monitoraggio (pari al 3 per cento - o al 6 per cento se l'immobile e/o l'investimento è in un paese *black list* - del valore indicato), eventualmente ridotta ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, la sanzione relativa all'infedeltà dichiarativa dell'IVIE e/o dell'IVAFE è pari:

- al 90 per cento (articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
- deve essere maggiorata di 1/3 (articolo 1, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- deve essere raddoppiata qualora l'immobile e/o l'attività finanziaria siano detenuti in un paese *black list*?

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Con riferimento al quesito 1), l'istante ritiene, in sintesi, che, qualora l'intermediario trasmetta telematicamente il modello Redditi PF o il modello 730 entro trenta giorni dalla scadenza ordinaria, la sanzione minima prevista per tale violazione possa essere ridotta alla metà e, successivamente, ravveduta ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

L'istante non prospetta, invece, alcuna soluzione in relazione ai quesiti da 2) a 7).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito ai quesiti posti, si osserva quanto segue.

1) L'articolo 16, comma 1, lett. c), n. 3), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, ha introdotto nell'articolo 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 (*Criteri di determinazione della sanzione*) il comma 4-bis ai sensi del quale “*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*”. Detta previsione:

- ha carattere generale, in quanto rappresenta una norma di “chiusura” del sistema che si applica ai soli casi non espressamente disciplinati dalle singole disposizioni di settore;

- è, di conseguenza, applicabile in via residuale, nelle sole ipotesi in cui non sussistano disposizioni volte a disciplinare il ritardo nella presentazione di dichiarazioni o denunce.

Ora, nel caso rappresentato dall'istante, tanto la tardiva quanto l'omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti indicati nell'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, è punita dall'articolo 7-bis, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 con la sanzione amministrativa da 516,46 euro a 5.164,57 euro. Pertanto, mancando una previsione che attenui la risposta sanzionatoria in caso di inoltro della dichiarazione da parte dei soggetti incaricati della presentazione in via telematica oltre il termine normativamente previsto, si è dell'avviso che la specifica sanzione a carico dell'intermediario possa essere ridotta alla metà, ai sensi del citato articolo 7, comma 4-bis del d.lgs. n. 472 del 1997, se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a trenta giorni. La sanzione base, così individuata, può poi, ulteriormente, essere ridotta ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Pertanto, in virtù del principio del *favor rei* sancito dall'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, la disposizione in esame, in quanto contenente un trattamento sanzionatorio più favorevole rispetto a quello previgente, trova applicazione anche con riguardo alle violazioni pregresse, sempreché, ovviamente, alla data del 1° gennaio 2016 non sia già divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione della sanzione (cfr., sul punto, circolare n. 4/E del 4 marzo 2016).

2) In merito al trattamento sanzionatorio da adottare a seguito dell'utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, la risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018 ha chiarito che *“laddove il credito inesistente da eccedenze d'imposta sia stato esposto in dichiarazione e successivamente utilizzato, si deve procedere unicamente con l'emissione degli atti tipici di accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificarsi entro gli ordinari termini di decadenza, con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione. Detta sanzione [...] assorbe*

sia quella dell'omesso versamento del tributo che quella per la compensazione di crediti inesistenti".

Le medesime considerazioni risultano applicabili anche alla fattispecie prospettata dall'istante. Pertanto, nell'ambito della regolarizzazione della violazione di infedele dichiarazione, fermo restando il versamento del minor credito utilizzato nel modello F24 e del maggior debito emergente dalla dichiarazione integrativa (con i relativi interessi), le compensazioni successivamente eseguite assumono legittimità. Di conseguenza, oltre alla sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997 (da calcolare sugli importi del minor credito utilizzato e del maggior debito da versare) non deve essere ravveduta anche quella di cui al successivo articolo 13, comma 5, del medesimo decreto.

3) Solo la presentazione di una dichiarazione integrativa interamente a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione. E', invece, dovuta la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro qualora la dichiarazione integrativa sia presentata per correggere errori od omissioni sia a favore che a sfavore del contribuente ed il risultato finale della stessa sia comunque rappresentato da un maggior credito. In tale ipotesi, infatti, risulta integrata la violazione sanzionata dall'articolo 8 del d.lgs. 471 del 1997 (*Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*).

Le medesime considerazioni valgono anche qualora il contribuente abbia erroneamente tassato, in via ordinaria, un canone di locazione da assoggettare al regime della cedolare secca. In tale ipotesi, se il contribuente ha tenuto un comportamento coerente con la volontà di optare per il regime di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (presentazione del modello RLI e versamento dell'imposta sostitutiva) e l'integrazione è limitata a detto elemento (o, comunque, non sono indicati anche redditi originariamente omessi), non è dovuta alcuna sanzione.

4) Per il riconoscimento del credito emergente dalla dichiarazione omessa, il contribuente è comunque tenuto a presentare istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. (cfr., in tal senso, risoluzione n. 25/E del 30 gennaio 2008). Qualora il medesimo credito sia,

invece, riportato nella dichiarazione successiva, validamente presentata, ai fini del riconoscimento dello stesso tornano applicabili i chiarimenti resi con la circolare n. 21/E del 25 giugno 2013, cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

5) Non è possibile procedere alla compensazione tra eccedenze d'imposta a credito e a debito emergenti, contestualmente, da una dichiarazione omessa. Il recupero dell'eccedenza a credito - secondo le modalità individuate nel punto 4) - è infatti consentito previo riscontro da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'effettività sostanziale della stessa. A tal fine può essere richiesto al contribuente di produrre la documentazione contabile ed extracontabile necessaria al suddetto riscontro.

6) e 7) In riferimento alla tardiva presentazione del modulo RW si confermano i chiarimenti forniti con la circolare n. 11/E del 12 marzo 2010 laddove si precisa che, qualora la dichiarazione annuale sia stata presentata nei termini ed i dati nella stessa contenuti siano corretti, *“è consentita la compilazione e l'invio del solo frontespizio e del modulo RW”* anche oltre il termine di cui all'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998.

In merito, invece, alle sanzioni applicabili, tenuto conto di quanto chiarito con la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016, a parziale rettifica delle precisazioni rese con la citata circolare n. 11/E del 2010, si fa presente quanto segue. Se la presentazione del modulo RW avviene:

- entro i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione di cui all'articolo 5, comma 2, ultimo periodo, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (pari a 258 euro) nonché la sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, se l'omissione ha prodotto anche effetti sostanziali sulle imposte dovute a titolo di IVIE e/o IVAFE (in tale ipotesi restano dovuti, oltre alla quota capitale, anche i relativi interessi). Entrambe le sanzioni possono essere ridotte ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Non è, invece, dovuta la sanzione di cui all'articolo 8 del d.lgs. n. 471 del 1997 perché la violazione degli obblighi di liquidazione

dell'IVIE e dell'IVAFE non ha riflessi sulla dichiarazione annuale in quanto tale;

- oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 471 del 1997 (senza che la stessa sia maggiorata di 1/3 ovvero raddoppiata perché l'IVIE e l'IVAFE non derivano da "redditi" prodotti all'estero), nonché la sanzione di cui all'articolo 5, comma 2, primo o secondo periodo, del decreto-legge n. 167 del 1990. Entrambe le sanzioni possono essere ridotte ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Restano inoltre dovuti, oltre alla quota capitale, anche i relativi interessi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE
Paolo Valerio Barbantini
(firmato digitalmente)