



ORIENTAMENTI FISCALI

Ad uso degli Uffici **50&Più** Caaf[®] e strutture convenzionateⁱ

Anno X - N. 4 / 2018

La vigente disciplina del ravvedimento operoso in materia di imposte dirette, IMU e successioni

1.1 Le sanzioni tributarie in generale - 1.2 Le sanzioni tributarie in materia di imposte sui redditi - 1.3 Il ravvedimento operoso in generale - 1.4 Situazioni impeditive - 1.5 Quando si perfeziona il ravvedimento operoso - 1.6 Sanzioni ridotte - 1.7 I termini di accertamento e di notifica delle cartelle in caso di ravvedimento operoso - 1.8 Il ravvedimento operoso in caso di tardivo versamento delle imposte - 1.9 Il ravvedimento operoso in caso di omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero - 1.10 La dichiarazione integrativa - 1.11 La dichiarazione integrativa a favore del contribuente - 1.12 La dichiarazione integrativa per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza - 1.13 Il ravvedimento in caso di omessa o errata compilazione del modulo RW e per i redditi esteri - 1.14 Il ravvedimento operoso di IMU e TASI - 1.15 Il ravvedimento operoso e la dichiarazione di successione.

1.1 Le sanzioni tributarie in generale

Come è noto, alla violazione di obblighi tributari corrispondono le sanzioni tributarie.

Le **sanzioni tributarie** si dividono in:

- **sanzioni amministrative**, che sono irrogate dalla P.A. (Agenzia delle Entrate, Comuni, ecc.) e
- **sanzioni penali**, che sono irrogate dall'A.G. e sono collegate ad alcune specifiche ipotesi di reato caratterizzate da un significativo rilievo economico (soglia di punibilità) e/o da un alto coefficiente di insidiosità atto a sviare od ostacolare l'attività di accertamento (si pensi, ad esempio, alla ipotesi della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Le **sanzioni amministrative** sono disciplinate principalmente dai decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997.

In particolare:

- il **d.lgs. 471/1997** contiene la disciplina delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto;
- il **d.lgs. 472/1997** contiene le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie;
- il **d.lgs. 473/1997** riguarda infine la "Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti", apportando delle modifiche all'interno dei vari corpi normativi che le disciplinano.

Le **sanzioni penali** relative alle imposte sui redditi e all'IVA, invece, trovano la loro fonte principale nella **legge n. 74/2000** (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto).

Nell'ambito del sistema sanzionatorio non penale sono stati recepiti e operano a pieno titolo alcuni principi generali di carattere prettamente penalistico, vale a dire:

- il **principio di legalità**, in base al quale *“nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”* (art. 3, comma 1, d.lgs. 472/1997);
- il **principio del favor rei**, in base al quale *“Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”* (art. 3, commi 2 e 3, d.lgs. 472/1997);
- il **principio di colpevolezza o di imputabilità**, in base al quale *“non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere”* (art. 4, d.lgs. 472/1997);
- la presenza di alcune **cause di non punibilità**, per cui l'agente non è responsabile se la violazione è conseguenza di *errore sul fatto non determinato da colpa*, né è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da *forza maggiore* o da *obiettive condizioni di incertezza* sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento. Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo (v. art. 6, d.lgs. 472/1997 e art. 10, Legge 212/2000);
- la **intrasmissibilità delle sanzioni tributarie in capo agli eredi** (v. art. 8, d.lgs. 472/1997: *“L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi”*).

Inoltre, nel caso di **violazioni commesse in concorso da più persone** *“ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, 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 il diritto di regresso”* (art. 9, d.lgs. 472/1997).

Infine, il d.lgs. 472/2000 ha introdotto nell'ambito delle sanzioni tributarie le ipotesi del **concorso** e della **continuazione delle violazioni**.

Anche nell'ambito tributario vige dunque il principio del **cumulo materiale** delle pene (risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni) e del **cumulo giuridico** che comporta l'applicazione di una sanzione unica maggiorata.

In particolare, l'art. 12 del D.lgs. 472/1997 stabilisce che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, **aumentata da un quarto al doppio**:

- chi, con *una sola azione* od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (**concorso formale**);
- chi commette, *anche con più azioni* od omissioni, diverse *violazioni formali*¹ della medesima disposizione (**concorso materiale**).

Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (**progressione**).

Se le **violazioni rilevano ai fini di più tributi**, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto. Quando violazioni della stessa indole vengono **commesse in periodi di imposta** diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Esempio:

<i>IRPEF</i>	129,60	
<i>Add. Regionale</i>	7,20	
<i>Add. Comunale</i>	9,00	
<i>Imp. Sost.</i>	135,19	→ Cumulo giuridico + 1/4 = 168,99 + 1/5 = 202,79
Cumulo materiale	280,99	

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione (comma 6).

¹ La circolare n.77/E del 2001 ha chiarito che “La **natura meramente formale** è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo”. Peraltro, lo Statuto del Contribuente (art. 10, comma 3) prevede la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una “*mera violazione formale senza alcun debito d'imposta*”. In attuazione di tale previsione, la disposizione recata dal comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997, come detto, stabilisce che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo.

La circolare citata chiarisce anche che la valutazione in ordine a tale requisito, ossia se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo, debba essere effettuata in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici. Pertanto si potrebbe verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D. Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio

La medesima circolare 77/E infine rileva anche che l'esimente in esame non è applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo, come ad esempio: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui non sono dovute imposte, la cui sanzione è prevista dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme sono state interamente versate, sanzionata ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA allorché il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA o quella prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, la cui sanzione è prevista dall'articolo 5, comma 3, del d.lgs. n. 471 del 1997.

Il comma 7 della disposizione in commento precisa anche che nei suddetti casi di concorso e continuazione *la sanzione irrogata non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni*¹.

Si precisa che il cumulo giuridico è un criterio che viene adottato esclusivamente in sede di accertamento o contestazione delle violazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, mentre ai fini del ravvedimento operoso si dovranno considerare sempre le singole violazioni.

¹ Il comma 8 dell'art. 12 d.lgs. 472/97 precisa che *“Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del decreto 472/1997 non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni”*.

1.2 Le sanzioni tributarie in materia di imposte sui redditi

Sul versante delle sanzioni tributarie, per quanto è d'interesse ai fini del presente lavoro, rilevanti modifiche al sistema sanzionatorio previsto dal D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 sono state apportate con il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Le **nuove sanzioni sono in vigore dal 1° gennaio 2016**, ma per il principio del *favor rei* trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma anche per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo (v. Circ. 4/E del 4 marzo 2016).

VIOLAZIONE	SANZIONE APPLICABILE
<p>OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE</p> <p>DICHIARAZIONE OMESSA PRESENTATA DAL CONTRIBUENTE ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA AL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO (art. 1, comma 1)</p>	<p>sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000.</p> <p><i>Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo</i> e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento 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. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.</p> <p>Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta 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, DPR 322/1998)</p>
<p>INFEDELE DICHIARAZIONE (art. 1, comma 2)</p> <p>(art. 1, comma 3)</p>	<p>Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.</p> <p>La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.</p>

<p>(art. 1, comma 4)</p>	<p>la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando: la maggiore imposta o il minore credito <i>accertati</i> sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000.</p> <p>La medesima riduzione si applica quando l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché' il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di <i>accertamento</i> o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.</p>
<p>VIOLAZIONI RIFERITE A CANONI DI LOCAZIONE SOGGETTI A "CEDOLARE SECCA" (art. 1, comma 7)</p>	<p>se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo soggetto a cedolare secca non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.</p>
<p>VIOLAZIONI RIFERITE A REDDITI PRODOTTI ALL'ESTERO (art. 1, comma 8)</p>	<p>se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.</p>
<p>OMESSA INDICAZIONE DI DATI RILEVANTI PER LA DETERMINAZIONE DEL TRIBUTO (art. 8, comma 1)</p>	<p>Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5, se la dichiarazione dei redditi ... non e' redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ovvero in essa sono omissi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché per la determinazione del tributo, oppure non e' indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.</p>
<p>OMESSA O INCOMPLETA INDICAZIONE DIVIDENDI E PLUSVALENZE DI PARTECIPAZIONI IN IMPRESE O ENTI ESTERI IN STATI O TERRITORI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA (art. 8, comma 3 ter)</p>	<p>sanzione amministrativa pari al dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro</p>
<p>OMESSO VERSAMENTO DI SOMME RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE</p> <p>versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni</p> <p>versamenti con un ritardo non superiore a quindici giorni (art. 13, comma 1)</p>	<p>sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.</p> <p>la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà</p> <p>la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.</p>

<p>VIOLAZIONI RILEVABILI SENSI DEGLI ARTICOLI 36- BIS E 36-TER DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 SETTEMBRE 1973, N. 600 (art. 13, comma 2)</p>	<p>come sopra</p>
<p>UTILIZZO DI UN'ECCEDEZZA O DI UN CREDITO D'IMPOSTA ESISTENTI IN MISURA SUPERIORE A QUELLA SPETTANTE O IN VIOLAZIONE DELLE MODALITÀ DI UTILIZZO PREVISTE DALLE LEGGI VIGENTI (art. 13, comma 4)</p>	<p>si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.</p>
<p>UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI PER IL PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE (art. 13, comma 5)</p>	<p>sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter</p>

Altre sanzioni strettamente connesse alle imposte sui redditi sono quelle relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale, che saranno trattate a parte.

1.3 Il ravvedimento operoso in generale

Il ravvedimento operoso è lo strumento che consente al contribuente, a determinate condizioni, di rimediare spontaneamente alle violazioni tributarie commesse, beneficiando di una riduzione delle sanzioni previste.

Il ravvedimento è regolato da una disciplina unitaria (art. 13 d.lgs. 472/1997) per tutte le imposte sui redditi e l’IVA ed è applicabile anche agli altri tributi indiretti (imposta di registro, sulle successioni, IMU, ecc.).

Affinché il ravvedimento operoso si perfezioni, è necessaria:

- la **rimozione della condotta costituente violazione** - entro i termini indicati dal legislatore - mediante la presentazione della dichiarazione/comunicazione omessa o di una dichiarazione/comunicazione integrativa, per le inadempienze riguardanti gli obblighi dichiarativi o di comunicazione, *e/o*
- il **pagamento della sanzione in misura ridotta** e, se dovuti, del **tributo** o della differenza e degli **interessi moratori** (calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno – v. la tabella sottostante).

Dal	Al	Saggio	Norma
21/04/1942	15/12/1990	5,00%	Art. 1284 cod. civ.
16/12/1990	31/12/1996	10,00%	L. 353/90 e L.408/90
01/01/1997	31/12/1998	5,00%	L. 662/96
01/01/1999	31/12/2000	2,50%	Dm Tesoro 10/12/1998
01/01/2001	31/12/2001	3,50%	Dm Tesoro 11/12/2000
01/01/2002	31/12/2003	3,00%	Dm Economia 11/12/2001
01/01/2004	31/12/2007	2,50%	Dm Economia 01/12/2003
01/01/2008	31/12/2009	3,00%	Dm Economia 12/12/2007
01/01/2010	31/12/2010	1,00%	Dm Economia 04/12/2009
01/01/2011	31/12/2011	1,50%	Dm Economia 07/12/2010
01/01/2012	31/12/2013	2,50%	Dm Economia 12/12/2011
01/01/2014	31/12/2014	1,00%	Dm Economia 12/12/2013
01/01/2015	31/12/2015	0,50%	Dm Economia 11/12/2014
01/01/2016	31/12/2016	0,20%	Dm Economia 11/12/2015
01/01/2017	31/12/2017	0,10%	Dm Economia 7/12/2016
01/01/2018	---	0,30%	Dm Economia 13/12/2017

Peraltro, la presentazione della dichiarazione o comunicazione non è sempre necessaria. Infatti, nei casi in cui la violazione non riguarda l’irregolarità della dichiarazione o della comunicazione prescritta, ad esempio in caso di versamento in ritardo delle somme risultanti dalla dichiarazione reddituale presentata regolarmente, ai fini del ravvedimento è sufficiente effettuare il versamento delle imposte dovute, oltre agli interessi e alle sanzioni in misura ridotta.

Generalmente il versamento va effettuato tramite il mod. F24, indicando separatamente imposta, sanzione ridotta e interessi, contraddistinti dagli specifici codici tributo (v. tabella alla pagina seguente).

Principali codici tributo da indicare nel mod. F24	
8911	Sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi alle imposte sostitutive all'IRAP e all'IVA
8912	Sanzioni pecuniarie relative all'anagrafe tributaria al codice fiscale alle imposte sui redditi alle imposte sostitutive all'IRAP e all'IVA
4001	Saldo IRPEF;
4033	Primo acconto IRPEF;
1668	Interessi per rateizzazione IRPEF;
4034	Secondo acconto IRPEF;
8901	Sanzioni IRPEF (ravvedimento);
8915	Sanzione pecuniaria IRPEF rettifica modello 730
1989	interessi su ravvedimento IRPEF;
3801	Saldo addizionale regionale;
3805	Interessi per rateizzazione addizionale regionale;
8902	Sanzioni regionali (ravvedimento);
8916	Sanzione pecuniaria addizionale regionale all'IRPEF rettifica modello 730
1994	interessi su ravvedimento addizionale regionale;
3844	Saldo addizionale comunale;
3857	Interessi per rateizzazione addizionale comunale;
3843	Acconto addizionale comunale;
8926	Sanzioni comunali (ravvedimento);
8927	Sanzione addizionale comunale all'IRPEF - ravvedimento per rettifica modello 730
1998	Interessi su ravvedimento addizionale comunale;
1842	Cedolare secca locazioni – Saldo;
1840	Cedolare secca locazioni – Acconto prima rata;
1841	Cedolare secca locazioni – Acconto seconda rata o unica soluzione
8913*	sanzioni pecuniarie su imposte sostitutive (ravvedimento);
1992*	interessi su ravvedimento imposte sostitutive;
1100	Imposta sostitutiva sulle plusvalenze delle partecipazioni non qualificate (RT, sez. II);
8913*	Sanzioni pecuniarie su imposte sostitutive (ravvedimento);
1992*	Interessi su ravvedimento imposte sostitutive;
1816	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali sui compensi accessori del reddito di lavoro dipendente, applicata in sede di UNICO PF;
4041	Imposta sul valore degli <u>immobili situati all'estero</u>, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello stato - art. 19, c. 13, d.l. n. 201/2011, conv., con modif., dalla l. n. 214/2011, e succ. modif.- saldo
4043	Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello stato - art. 19, c. 18, d.l. 201/2011 conv., con modif., dalla l. 214/2011, e succ. modif.- saldo
4044	Imposta sul valore degli <u>immobili situati all'estero</u>, a qualsiasi uso destinati da persone fisiche residenti nel territorio dello stato - art.19, c.13, dl. n. 201/11, conv., con mod., da l.n. 214/2011, e succ. modif., - acconto prima rata
4045	Imposta sul valore degli <u>immobili situati all'estero</u>, a qualsiasi uso destinati da persone fisiche residenti nel territ. dello stato - art.19, c.13, dl. n.201/2011, conv., con modif., dalla l.214/2011, e succ. mod., - acconto seconda rata o acc. unica sol.
4047	Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello stato - art. 19, c. 18, dl. n. 201/2011 conv., con modif., dalla l. n. 214/2011, e succ. mod. acconto prima rata
4048	Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello stato - art. 19, c.18, dl. n. 201/2011 conv., con modif., dalla l. n. 214/2011, e succ. modif. - acc. seconda rata o acc. in unica soluz.
1242	Imposta sostitutiva alle imposte sui redditi di capitale di fonte estera

(* = richiede mese di riferimento nel campo "rateazione" del mod. F24)

1.4 Situazioni impeditive

In generale, *il ravvedimento è precluso quando la violazione sia stata già constatata e comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza* (art. 13, comma 1, d.lgs. 472/1997).

Tuttavia, per effetto delle modifiche apportate dalla Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), **l'unico ostacolo al ravvedimento è ora rappresentato dalla formale notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, oppure dal ricevimento di una comunicazione di irregolarità emessa a seguito dei controlli automatici (articoli 36-bis del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972) o del controllo formale delle dichiarazioni (articolo 36-ter del DPR 600/1973).**

La novità riguardava inizialmente solo i tributi amministrati dall'Agencia delle Entrate (tra cui, Irpef, Ires, Iva, Irap, imposte di registro, bollo, ipocatastali, di successione e donazione), ma l'art. 5 del DL del 22/10/2016 n. 193 ha disposto che la preclusione, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agencia delle Dogane e dei Monopoli (v. art. 13, comma 1 - ter).

Pertanto, a seguito delle modifiche introdotte dal legislatore - relativamente ai tributi amministrati dall'Agencia delle Entrate - il ravvedimento:

- è possibile anche se la violazione sia stata già constatata o siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza;
- **è precluso dal momento in cui si sia perfezionata nei riguardi del contribuente la formale notifica di un atto di liquidazione o di accertamento oppure lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità, emessa a seguito dei controlli automatici (articoli 36-bis del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972) o del controllo formale delle dichiarazioni (articolo 36-ter del DPR 600/1973).**

Viceversa, **per i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agencia delle Entrate o come detto dalla Agencia delle Dogane e Monopoli (ad esempio, IMU, TASI, ecc.), il ravvedimento deve ritenersi precluso quando la violazione sia stata già constatata e comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.**

Dunque le attività prescritte ai fini del ravvedimento - relativamente ai tributi amministrati dall'Agencia delle Entrate (e delle Dogane) - devono essere compiute prima che l'Amministrazione notifichi all'interessato eventuali atti di accertamento o comunicazioni di irregolarità. Ove ciò avvenisse, infatti, non si produrrebbe alcun effetto sanante sulle violazioni commesse, che pertanto sarebbero soggette alle sanzioni

ordinariamente previste (le somme eventualmente versate dal contribuente potranno essere solamente scomutate da quelle che risultano da lui dovute in base all'avviso di accertamento o alla comunicazione).

Se, viceversa, il contribuente ha compiuto tutte le dovute attività di ravvedimento e sia raggiunto successivamente da un avviso di accertamento o da una comunicazione di irregolarità, tali atti risulteranno illegittimi e dovranno essere annullati dall'Amministrazione in via di autotutela o a seguito del ricorso tempestivamente promosso dall'interessato.

In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento (art. 13, comma 1 quater, d.lgs. 472/1997).

1.5 Quando si perfeziona il ravvedimento operoso

L'art. 13, comma 2, d.lgs. 472/1997 precisa che *“il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno”*.

La circolare ministeriale n. 180/E del 1998 ha precisato che *tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento non devono avvenire necessariamente nel medesimo giorno, bensì entro lo stesso limite temporale previsto dalla norma (trenta giorni, un anno, ecc.)*.

Ne discende che, quando sia previsto un termine per poter fruire del ravvedimento operoso, ma soprattutto, secondo la vigente formulazione della norma, ai fini della diversa entità della riduzione sanzionatoria (a seconda dell'epoca in cui avviene la regolarizzazione), **il ravvedimento si considererà perfezionato nel momento in cui siano stati eseguiti tutti gli adempimenti previsti per la regolarizzazione, ossia quando sia stato effettuato l'ultimo di tali adempimenti** (ad esempio, se il contribuente presenta la dichiarazione integrativa ad un CAF e successivamente esegue il versamento delle maggiori imposte, degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta, il ravvedimento si considererà perfezionato nel momento in cui avviene il predetto pagamento o, se successivo, nel momento in cui la dichiarazione viene presentata telematicamente dal CAF).

Sempre con riferimento alle modalità di perfezionamento del ravvedimento operoso:

- deve escludersi che all'istituto del ravvedimento possa applicarsi la **rateazione**, che è una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista ed in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate;
- è generalmente ammessa, invece, la possibilità del **ravvedimento parziale**, mediante corresponsione degli interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente (v. Ris. Agenzia delle Entrate n. 67/E del 23/06/2011). In tali circostanze gli importi non coperti dal ravvedimento, pertanto, saranno recuperati dall'Amministrazione finanziaria con applicazione delle

sanzioni ordinariamente previste, mentre quelli per i quali il ravvedimento si considera perfezionato non potranno essere richiesti al contribuente, né a suo carico potranno essere irrogate sanzioni o interessi riferiti agli stessi.

1.6 Sanzioni ridotte

La riduzione delle sanzioni di cui il contribuente può beneficiare con il ravvedimento operoso differisce a seconda del momento in cui lo stesso si perfeziona.

In particolare, l'art. 13 d.lgs. 472/1997 (ravvedimento operoso), nella versione modificata dalla legge di stabilità 2015, riconosce al contribuente le seguenti riduzioni sanzionatorie:

a) ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

a)	mancato pagamento del tributo o di un acconto	se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione	1/10 del minimo
a - bis)	regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	1/9 del minimo
b)	regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/8 del minimo
b - bis) No Trib. Loc.	regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	1/7 del minimo
b ter) No Trib. Loc.	regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	1/6 del minimo
b - quater) No Trib. Loc.	regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	DOPO LA CONSTATAZIONE DELLA VIOLAZIONE AI SENSI DELL'ARTICOLO 24 DELLA LEGGE 7 GENNAIO 1929, N. 4 , salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471	1/5 del minimo
c)	per l'omissione della presentazione della dichiarazione	se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni	1/10 del minimo

Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, limitatamente alle lettere b-bis) e b-ter), ai tributi doganali e alle accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (comma 1-bis).

Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio (ad esempio, nel caso dell'imposta di successione), il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione (v. art. 13, comma 3).

Sul versante sanzionatorio, un'altra norma a favore del contribuente (art. 13, comma 1, d.lgs. 472/1997) stabilisce che “Per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni**, la sanzione di cui al primo periodo (30% di ogni importo non versato ndr) è *ridotta alla metà*. Inoltre, salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a quindici giorni**, la sanzione di cui sopra (15%) è ulteriormente ridotta a un importo pari a *un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo*”.

ESEMPIO:

GG. DI RITARDO DAL 30/11/2018 AL 06/12/2018 = 6

OMESSO VERSAMENTO 2° ACC. CEDOLARE SECCA = 1.881,00

SANZIONE 1% X 6 = 6% X 1/10 = 0,6% = 11,29

I più favorevoli meccanismi previsti dall'attuale formulazione della norma, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), si rendono applicabili senza limiti dalla entrata in vigore della predetta legge (1° gennaio 2015). Pertanto, anche eventuali violazioni commesse in anni precedenti, che non sarebbero regolarizzabili in quanto già scaduti i termini previsti dall'articolo 13 ante modifiche, sono sanabili secondo le regole vigenti (v. anche Il Sole 24 Ore, Telefisco 2015, pag. 37, Risposta n. 18).

Per quanto riguarda i tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, IMU e TASI, ecc.), la circolare 23/E del 9 giugno 2015 ha affermato che “*una volta decorsi i diversi termini di regolarizzazione previsti dalle lettere a) e a-bis), è possibile sanare tutte le violazioni entro il termine di cui alla lettera b), e, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, entro i termini di cui alle lettere b-bis) e b - ter)*”.

Ne discende che per i tributi locali non sono applicabili le riduzioni previste dalle lett. b-bis), b - ter) e b - quater) dell'art. 13 del d.lgs. 472/1997 (c.d. ravvedimento “lunguissimo”). Peraltro alcune amministrazioni comunali (come ad esempio il Comune di Roma, hanno previsto la possibilità di avvalersi del ravvedimento “lunguissimo” a condizioni particolari v. <https://www.comune.roma.it/pcr/it/newsview.page?contentId=NEW1027265>).

1.7 I termini di accertamento e di notifica delle cartelle in caso di ravvedimento operoso

In stretta connessione con le modifiche alla disciplina del ravvedimento, il legislatore è intervenuto anche sulla decorrenza dei termini per la notifica delle cartelle e per gli accertamenti in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa e di regolarizzazione della violazione, quando non è prevista dichiarazione periodica. ***Il principio comune è che tali termini slittano in funzione delle correzioni apportate, ma con esclusivo riferimento agli elementi oggetto dell'integrazione.***

Il comma 640 della Legge di Stabilità 2015 (legge n. 190/2014) prevede che “*Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, e 8, comma 6-bis, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore:*

- a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;*
- b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione;*
- c) i termini di cui all'articolo 76 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni;*
- d) i termini di cui all'articolo 27 del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni”.*

In pratica, i **termini per la notifica delle cartelle di pagamento** relative all'attività di **liquidazione** ex art. 36 bis DPR 600/1973 (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) e di **controllo formale** ex art. 36 ter DPR 600/1973 (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione), concernenti le dichiarazioni integrative presentate per correggere errori e omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, ***decorrono – per quanto riguarda gli elementi “integrati” – dalla presentazione di tali dichiarazioni.***

Analogamente, i **termini per l'accertamento** (31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le dichiarazioni ante 2016 e 31 dicembre del quinto anno successivo per le dichiarazioni relative all'anno 2016 e successivi - v. art. 43 DPR 600/1973) ***decorrono dalla presentazione delle dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.***

Infine, è stato previsto anche per l'imposta di registro (articolo 76 del DPR 131/1986) e per le imposte di successione e donazione (articolo 27 del D.lgs 346/1990) che i termini per l'accertamento decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

Nello schema alla pagina seguente sono indicate le ipotesi di ravvedimento riferite alle ultime dichiarazioni dei redditi ancora soggette ad accertamento.

Si precisa che i termini per la notifica degli atti di irrogazione delle sanzioni per le violazioni relative agli obblighi di monitoraggio (modulo RW) riguardanti attività detenute in Paesi black list sono raddoppiati a norma dell'art. 12, comma 2-ter, del D.L. n. 78/2009. Per i medesimi investimenti è altresì previsto il raddoppio dei termini per l'accertamento dei redditi da essi derivanti (v. comma 2 bis della medesima disposizione).

	1/8	1/7	1/6	TERMINE PER L'ACCERTAMENTO	TERMINE PER L'ACCERTAMENTO ATTIVITÀ DETENUTE IN PAESI BLACK LIST
Mod. 730/2018 Anno 2017	Entro il 30.09.2019	Entro Il 30/09/2020	Oltre il 30.09.2020	31.12.2023 + 2 *	31.12.2028 o 31.12.2032 *
Mod. 730/2017 Anno 2016	Precluso	Entro il 30.09.2019	Oltre il 30.09.2019	31.12.2022 + 2 *	31.12.2027 o 31.12.2031 *
Mod. 730/2016 Anno 2015	Precluso	Precluso	Oltre il 30.09.2018	31.12.2020 + 1 *	31.12.2024 o 31.12.2026 *
Mod. 730/2015 Anno 2014	Precluso	Precluso	Oltre il 30.09.2017	31.12.2019 + 1 *	31.12.2023 o 31.12.2025 *
Mod. 730/2014 Anno 2013	Precluso	Precluso	Oltre il 30.09.2016	31.12.2018 + 1 *	31.12.2022 o 31.12.2024 *
Mod. 730/2013 Anno 2012	Precluso	Precluso	Oltre il 30.09.2015	31.12.2017 + 1 *	31.12.2021 o 31.12.2023 *
Mod. 730/2012 Anno 2011				decaduto	31.12.2020 o 31.12.2022 *
Mod. 730/2011 Anno 2010				decaduto	31.12.2019 o 31.12.2021 *
Mod. 730/2010 Anno 2009				decaduto	31.12.2018 o 31.12.2020 *
Mod. 730/2009 Anno 2008				decaduto	31.12.2017 o 31.12.2019 *
Mod. 730/2008 Anno 2007				decaduto	31.12.2016 o 31.12.2018 *
Mod. 730/2007 Anno 2006				decaduto	31.12.2015 o 31.12.2017 *
* in caso di dichiarazione omessa					

1.8 Il ravvedimento operoso in caso di tardivo versamento delle imposte

Come detto il ravvedimento si considera perfezionato nel momento in cui sono stati eseguiti tutti gli adempimenti previsti per la regolarizzazione, ossia quando sia stato effettuato l'ultimo di tali adempimenti. Tale criterio è utile anche ai fini della determinazione della riduzione prevista per il ravvedimento operoso. Infatti, come si è visto al paragrafo precedente, la riduzione delle sanzioni di cui il contribuente può beneficiare differisce a seconda del momento in cui lo stesso si perfeziona.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che «... applicando tali principi al caso in cui si assiste a un tardivo (ad esempio 20 giorni) ma integrale versamento del tributo dovuto, senza alcuna corresponsione di sanzioni e interessi ... si può ritenere che:

- la sanzione applicabile sia quella in cui “ricade” l'integrale tardivo versamento (nel caso ipotizzato la sanzione del 15 per cento disposta dall'articolo 13, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 - sanzione del 30 per cento ridotta alla metà);
- gli interessi moratori siano dovuti per il periodo del ritardo (venti giorni);
- la riduzione sanzionatoria applicabile sia riferita al momento in cui si perfeziona il ravvedimento (cfr. circolare n. 180 del 1998);
- se, medio tempore, è notificato un atto di liquidazione o di accertamento, il contribuente che non abbia versato ancora sanzioni e interessi perda la possibilità di avvalersi dell'istituto.

Emerge, pertanto, che il momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da ravvedimento (anche parziale) in concreto applicabile è quello in cui la sanzione viene regolarizzata, ossia quando la stessa viene versata» (Circ. 12 ottobre 2016, n. 42/E).

Sempre con riferimento alla ipotesi del tardivo versamento delle imposte dirette (IRPEF, Addizionali Regionale e Comunale, cedolare secca e altre imposte sostitutive delle imposte sui redditi) ci si è posti il problema di stabilire il *dies a quo* per il calcolo degli interessi, dal momento che la vigente normativa permette al contribuente di poter versare entro i trenta giorni successivi alla scadenza ordinaria, con una maggiorazione d'imposta (attualmente dello 0,40%).

In tale situazione l'ammontare delle somme da pagare e i termini entro i quali eseguire i pagamenti possono divergere a seconda che il ravvedimento venga operato con riferimento alla **scadenza ordinaria** o a quella nei **trenta giorni successivi** (v. art. 17 DPR 435/2001).

Nella prima ipotesi, la regolarizzazione può essere effettuata con il pagamento:

- del tributo o della differenza dovuti;
- dei relativi interessi al tasso legale maturati dalla scadenza ordinaria al giorno di effettuazione del pagamento;
- della sanzione ridotta.

In alternativa, è anche possibile regolarizzare la tardività con il versamento:

- del tributo o della differenza dovuti con la maggiorazione (dello 0,40%);
- dei relativi interessi al tasso legale maturati dalla scadenza «allungata» al giorno di effettuazione del pagamento;
- della sanzione ridotta (v. Circolare del 23/07/1998 n. 192 - Min. Finanze).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *«in merito all'individuazione del dies a quo dal quale far decorrere i termini per il ravvedimento, con riferimento al versamento del saldo e del primo acconto dovuti in base alle dichiarazioni, va da sé che andrà considerato il termine entro cui si è scelto di eseguire l'originario versamento da correggere (30 giugno o 30 luglio ndr.)»*.

Laddove il contribuente non abbia versato alcun importo ... (né entro il 30 giugno né entro il 30 luglio ndr.), il termine cui fare riferimento per il calcolo delle somme dovute - sia in sede di ravvedimento (parziale o meno) che di recupero da parte degli uffici - è la data naturale di scadenza ... (ossia il 30 giugno)» (circ. 27/E del 2 agosto 2013).

1.9 Il ravvedimento operoso in caso di omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero

Come è noto, il modello F24 va presentato anche nel caso in cui nulla risulti dovuto a seguito della compensazione, cioè quando il saldo finale è pari a zero (articolo 19, comma 3, D.lgs. 241/1997).

Con la risoluzione n. 36/E del 20 marzo 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso in caso di omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero.

Come si ricorderà a partire dal 1° ottobre 2014, i versamenti effettuati con il modello F24, sono eseguiti:

- *esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate*, nel caso in cui, per effetto delle compensazioni effettuate, il **saldo finale sia di importo pari a zero**;
- *esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e dagli intermediari della riscossione convenzionati*, nel caso in cui siano presenti **compensazioni e il saldo finale sia di importo positivo**.

Il Dl 193/2016 ha eliminato l'obbligo (introdotto dal DL 66/2014) di presentazione telematica per i pagamenti superiori a 1.000 euro effettuati dai contribuenti persone fisiche. Tali versamenti, pertanto, possono nuovamente essere effettuati mediante F24 cartaceo.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, per l'omessa presentazione dell'F24 a zero, si applica la sanzione di 100 euro, ridotti a 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi (articolo 15, comma 2-bis, D.lgs. 471/1997).

Con la risoluzione n. 36/E del 2017, viene ribadito che è possibile regolarizzare anche l'omessa presentazione del mod. F24 con saldo a zero, presentando lo stesso (con indicazione dell'ammontare del credito e delle somme compensate) e versando la sanzione in misura ridotta (la regolarizzazione era stata già ammessa con comunicato stampa 4 febbraio 1999 del Mef, in relazione all'allora vigente articolo 19, comma 4, D.lgs. 241/1997).

Quanto alla sanzione da corrispondere nel caso di omessa presentazione dell'F24 a saldo zero, la circolare precisa che la stessa è determinata in maniera diversa a seconda dell'arco temporale in cui la violazione viene regolarizzata.

Perciò, la riduzione a 1/9 (**regolarizzazione entro 90 giorni**) si applica con riferimento alla sanzione base di:

- 50 euro, se il mod. F24 con saldo zero è presentato con ritardo non superiore a cinque giorni lavorativi (5,56 euro)
- 100 euro, se il mod. F24 con saldo zero è presentato con ritardo superiore a cinque giorni lavorativi ma entro novanta giorni dall'omissione (11,11 euro).

Oltre i 90 giorni, la sanzione base cui commisurare la riduzione è sempre quella di 100 euro. Pertanto, la sanzione è pari a

- 12,50 euro (1/8 di 100 euro), se lo F24 con saldo zero è presentato entro un anno dall'omissione
- 14,29 euro (1/7 di 100 euro), se lo F24 con saldo zero è presentato entro due anni dall'omissione
- 16,67 euro (1/6 di 100 euro), se lo F24 con saldo zero è presentato oltre due anni dall'omissione
- 20 euro (1/5 di 100 euro), se lo F24 con saldo zero è presentato dopo la consegna di un PVC.

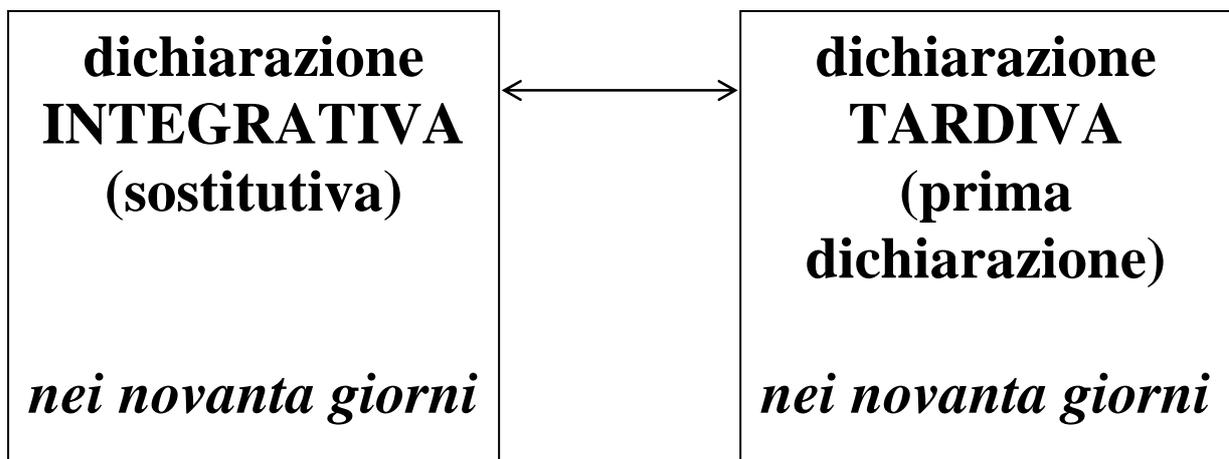
La regolarizzazione richiede dunque:

- la presentazione del mod. F24 "a zero";
- il versamento della sanzione ridotta, utilizzando il codice tributo "8911" (l'anno di riferimento che va indicato è quello nel quale è stata commessa la violazione).

1.10 La dichiarazione integrativa

La circolare 42/E del 12 ottobre 2016 ha chiarito che, alla luce delle nuove disposizioni sul ravvedimento, non è più possibile l'equiparazione sostenuta in passato fra dichiarazione integrativa/sostitutiva nei novanta giorni e dichiarazione tardiva nei novanta giorni.

Infatti, la nuova disciplina del ravvedimento operoso ha reso necessario distinguere tra **dichiarazione integrativa** - che presuppone una modifica al contenuto di una dichiarazione tempestivamente presentata - e **dichiarazione tardiva**.



DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PRESENTATA ENTRO 90 GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO :

a) PER CORREGGERE ERRORI NON RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO O FORMALE :

la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella di cui all'articolo 8, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, *“fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5, (ossia fuori dai casi di infedeltà ndr) se nella dichiarazione (...) sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per (...) la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000”*.

Ai sensi dell'art.13, comma 1, lett. a – bis), D.lgs. 472/97 tale sanzione può essere ridotta ad 1/9 del minimo.

Rimane ferma la necessità di **regolarizzare anche l'eventuale omesso versamento**, applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 *a seconda del momento in cui interviene il versamento* (sanzione base del 30% degli importi versati tardivamente)

La circolare precisa che tale sanzione è applicabile anche in caso di omessa indicazione nella dichiarazione originaria di un **reddito da locazione**. Viceversa, qualora l'omissione riguardi **dividendi o plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese localizzate in paesi a fiscalità privilegiate** la sanzione da prendere a base di commisurazione del *ravvedimento operoso, ai sensi della lettera a)-bis* (1/9 del minimo), è quella specificatamente prevista dall'articolo 8 con riferimento a tale fattispecie, pari al dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un *minimo di 1.000* (art. 8, comma 3 ter).

b) PER CORREGGERE ERRORI RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO O FORMALE:

la sanzione configurabile è solo quella per omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, pari al **30% di ogni importo non versato** (non trova applicazione la sanzione di euro 258, oggi euro 250).

Rimane ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

PRESENTATA OLTRE 90 GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO :

a) PER CORREGGERE ERRORI NON RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO O FORMALE:

successivamente al decorso dei novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, integrano la violazione di infedele dichiarazione, per la quale, dal 1° gennaio 2016, è prevista una **sanzione compresa tra il novanta e il centottanta per cento** della maggiore imposta dovuta della differenza del credito utilizzato.

Così, ad esempio, se il contribuente presenta una dichiarazione integrativa oltre novanta giorni per correggere l'omessa indicazione, nella dichiarazione originaria, di un reddito da locazione di immobili ad uso non abitativo (quindi non soggetto a cedolare secca), la sanzione da prendere a riferimento per la regolarizzazione è quella dell'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 471 del 1997, secondo cui, se *“nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato”*.

b) PER CORREGGERE ERRORI RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO O FORMALE:

in caso di dichiarazione integrativa presentata oltre i novanta giorni dalla scadenza del termine ordinario, per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione configurabile resta solo quella per omesso versamento di cui all'articolo 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, pari al **30% di ogni importo non versato** (non trova applicazione la sanzione di euro 258, oggi euro 250).

Rimane, anche in tali casi, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

DICHIARAZIONE TARDIVA

PRESENTATA ENTRO 90 GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO :

è soggetta alla **sanzione in misura fissa di 250 euro**, di cui all'articolo 1, comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 (misura applicabile dopo l'entrata in vigore del decreto sanzioni in luogo della precedente, pari a euro 258), prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta.

Rimane ferma la sanzione per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carente o tardivo versamento del tributo emergente dalla dichiarazione stessa.

La sanzione fissa per la tardività (250 euro) può essere ridotta, in sede di ravvedimento operoso, a 1/10 del minimo, ai sensi della lettera c).

Il tardivo o carente versamento del tributo può essere regolarizzato applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 a seconda del momento in cui interviene il versamento.

DICHIARAZIONE OMESSA

PRESENTATA OLTRE 90 GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO :

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

La circolare evidenzia che se la dichiarazione omessa è 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, si applica la sanzione dal sessanta al centoventi per cento 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.

Pertanto, in questi casi il contribuente dovrà solo presentare la dichiarazione omessa e attendere l'avviso di accertamento, senza effettuare alcun versamento.

Nel caso in cui la dichiarazione sia presentata oltre il predetto termine, ferma restando anche in questo caso l'impossibilità di fruire del ravvedimento operoso, saranno applicabili le sanzioni ordinarie (v. pag. 5 e segg.).

ACCONTI PER L'ANNO SUCCESSIVO

La circolare chiarisce anche che nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta dovuta, con conseguente determinazione di **acconti dovuti per l'anno d'imposta successivo in misura superiore**, non potrà essere irrogata la sanzione per carenza versamento dell'acconto (cfr. articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997) se la dichiarazione integrativa è presentata successivamente al termine di versamento del secondo acconto (ad esempio, in caso di integrazione del Mod. 730/2017: non ci si deve preoccupare degli acconti se il ravvedimento si perfeziona, con l'invio telematico della dichiarazione o con il pagamento del dovuto, dopo il 30.11.2017).

In ogni caso, anche quando l'integrazione avvenga prima del citato termine, il primo acconto non sarà sanzionabile quando con il secondo acconto sia versata la differenza dovuta calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

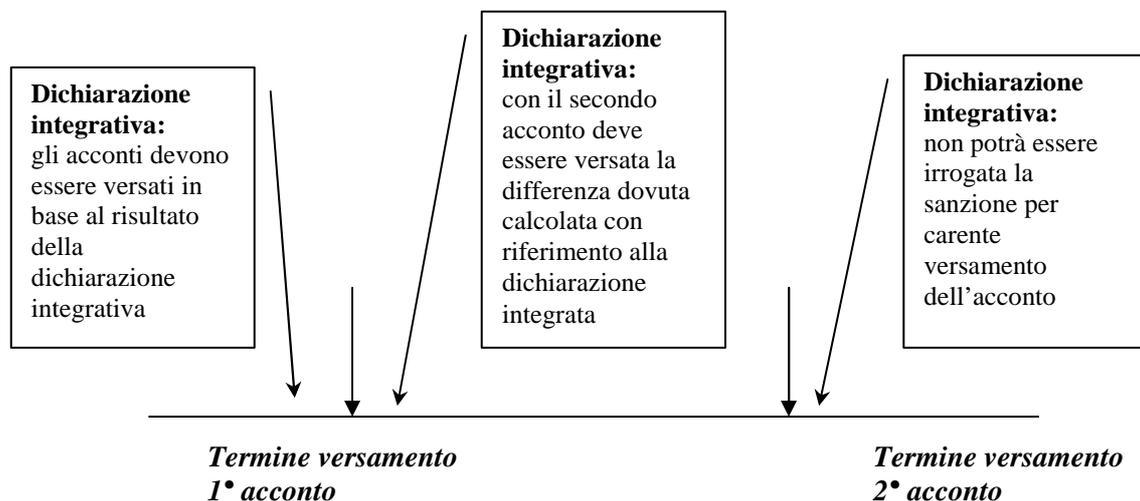


TABELLE DI SINTESI

Correzione entro novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione tardiva
Presentare la dichiarazione corretta entro novanta giorni dalla scadenza del termine		Presentare la dichiarazione entro novanta gg dalla scadenza del termine
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		Versare l'imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento
Versare le relative sanzioni		Versare le relative sanzioni
<p>Errori <u>NON</u> rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ euro 250 (art. 8, comma 1*), ridotta ad 1/9, ai sensi della lettera a-bis) = euro 27,78 + <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</i> <p>* Salvo che ricorra una diversa e più specifica irregolarità dichiarativa disciplinata dall'articolo 8.</p>	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ euro 250* (articolo 1, comma 1), ridotta a 1/10, ai sensi della lettera c) = euro 25 + <ul style="list-style-type: none"> ▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</i>

Correzione oltre novanta giorni della dichiarazione annuale - Adempimenti dei contribuenti

Dichiarazione integrativa		Dichiarazione Omessa
Presentare la dichiarazione corretta		Il ravvedimento della dichiarazione omessa dopo novanta giorni non è possibile.
Versare la maggiore imposta, se dovuta, e gli interessi con decorrenza dalla scadenza del versamento		
Versare le relative sanzioni		
<p>Errori <u>NON</u> rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <p>▪ sanzione pari al novanta per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</i></p> <p>Oppure</p> <p>Se non sono dovute imposte o non ricorre infedeltà della dichiarazione ma irregolarità della stessa, applicazione della sanzione prevista dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 471 del 1997, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.</i></p> <p><u><i>In caso di altre violazioni, diverse da quelle sopra considerate, la sanzione base, sulla quale operare la riduzione, sarà quella contemplata dalla specifica norma sanzionatoria.</i></u></p>	<p>Errori rilevabili mediante controlli automatizzati e formali</p> <p>▪ sanzione per omesso versamento, se dovuto, <i>ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento</i></p>	

ATTENZIONE

La sanzione ordinaria è più elevata quando si omette o si dichiara in parte un canone di locazione di immobili ad uso abitativo per i quali si è scelto il regime della “cedolare secca”.

Infatti, in tali casi la sanzione ordinaria per infedele dichiarazione va:

1. da un minimo del 180% a un massimo del 360%, se i canoni sono stati dichiarati solo parzialmente
2. da un minimo del 240% a un massimo del 480%, in caso di omessa indicazione.

1.11 La dichiarazione integrativa a favore del contribuente

Il D.L. 193/2016 convertito con Legge n.225/2016 (“Collegato alla Finanziaria 2017”) ha riscritto i nuovi commi 8 e 8 bis dell’art. 2 del DPR 322/1998 ampliando significativamente i termini per poter integrare la dichiarazione, anche a favore del contribuente

In particolare, il comma 8 del predetto art. 2 prevede che “Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 [ravvedimento operoso ndr], le **dichiarazioni dei redditi**, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, **non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**” (v. tabella sottostante).

	<i>Termine entro il quale possibile presentare la dichiarazione integrativa a favore</i>
Mod. 730/2018	31.12.2023
Mod. 730/2017	31.12.2022 ¹
Mod. 730/2016	31.12.2020
Mod. 730/2015	31.12.2019
Mod. 730/2014	31.12.2018

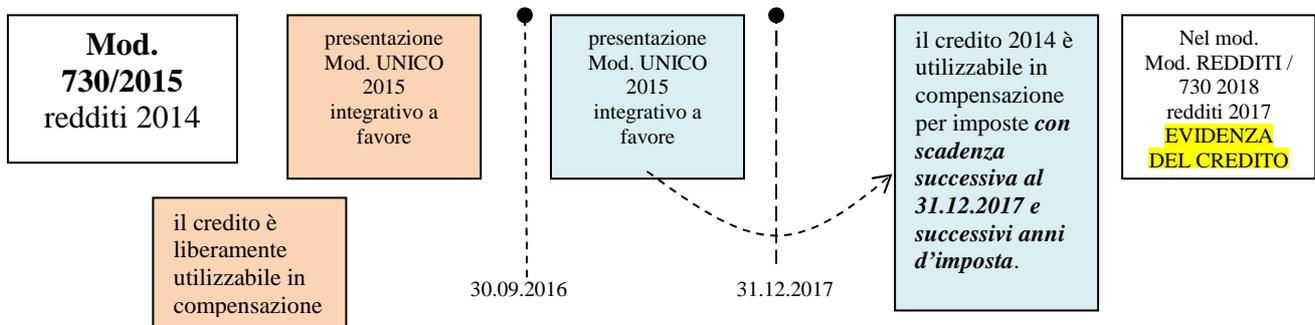
Inoltre, il comma 8-bis stabilisce che “L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni di cui al comma 8 può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ferma restando in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo per i casi di correzione di errori contabili di competenza, **nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa**; in tal caso, **nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa**. Resta ferma in ogni caso per il

¹ Come detto, l’art. 1, comma 131, della Legge 208/2015 ha previsto che per le dichiarazioni relative all’anno in corso al 31.12.2016 e per i successivi il termine per l’accertamento è stabilito al 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Il termine di quattro anni continua ad applicarsi alle dichiarazioni relative agli anni precedenti (v. comma 132).

contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito”.

Dunque, nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo**, il credito risultante dalla dichiarazione integrativa **può essere utilizzato in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, *per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa*. **Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.**

Esempio n. 1: presentazione UNICO 2015 int. a favore entro il 31.12.2017



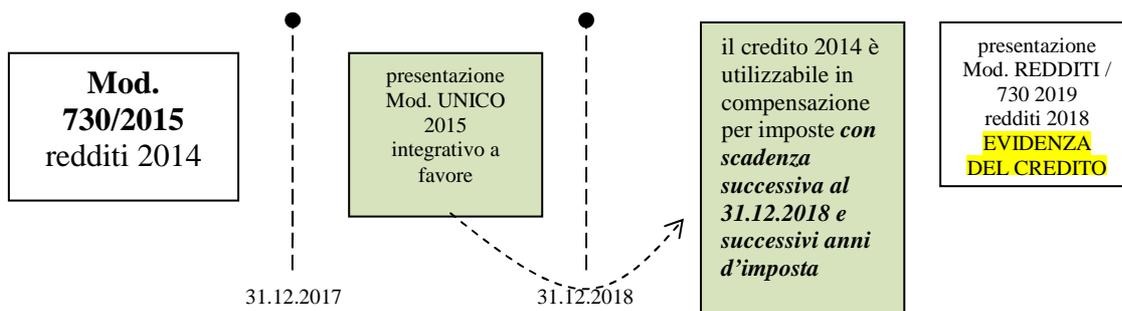
In pratica, l'espressione “debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è ... presentata la dichiarazione integrativa” significa sostanzialmente **con scadenza di versamento successiva al 31 dicembre dell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa**.

Pertanto, a titolo esemplificativo, con riferimento all'esempio n.1 di cui sopra:

non è compensabile il secondo acconto IRPEF 2017 perché scade il **30.11.2017**, né il saldo IMU 2017 con scadenza il **16.12.2017**;

è compensabile il saldo IRPEF 2017 o il primo acconto IRPEF 2018 perché scadono il **30.06.2018**.

Esempio n. 2: presentazione UNICO 2015 int. a favore dal 01.01.2018 al 31.12.2018



Pertanto, a titolo esemplificativo, con riferimento all'esempio n. 2 di cui sopra:

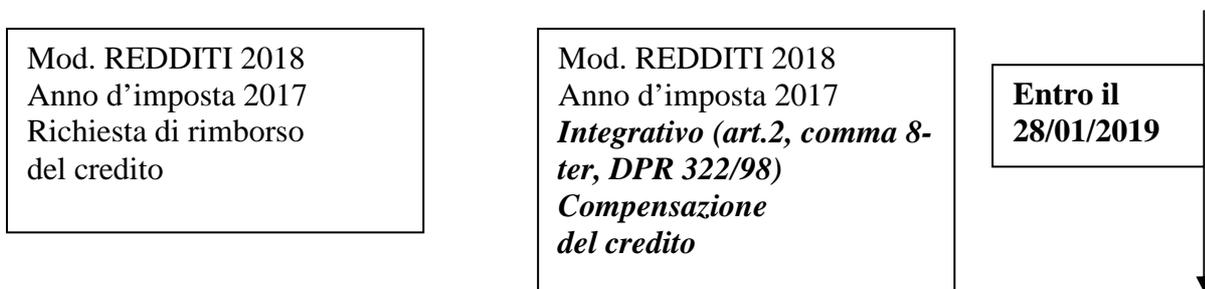
non è compensabile il saldo IRPEF 2017 o il primo acconto IRPEF 2018 perché scadono il **30.06.2018**;

non è compensabile il secondo acconto IRPEF 2018 perché scade il **30.11.2018**, né l'IMU 2018 (acconto o saldo).

Disposizioni sostanzialmente analoghe vengono previste anche per quanto riguarda le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto, inserendo nell'art. 8 del DPR 322/1998 i nuovi commi 6 bis, ter, quater e quinquies.

1.12 La dichiarazione integrativa per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza

L'art. 2, comma 8-ter, del DPR n. 322 del 1998, permette di modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte.



Tale dichiarazione va presentata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione (28/01/2019 per il mod. REDDITI 2018), secondo le disposizioni di cui all'articolo 3 del citato DPR n. 322 del 1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione.

In caso di presentazione di dichiarazione integrativa che, oltre alla modifica consentita dal comma 8-ter, contenga anche la correzione di errori od omissioni andrà presentata una "Dichiarazione integrativa".

1.13 Il ravvedimento in caso di omessa o errata compilazione del modulo RW e per i redditi esteri

ERRORI E OMISSIONI DEL QUADRO RW

La norma sanzionatoria per quanto riguarda gli errori e le omissioni del quadro RW è l'art. 5 del DL 167/1990 che così recita:

«**La violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto nell'articolo 4, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati. La violazione di cui al periodo precedente relativa alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati.** Nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 4, comma 1, sia **presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro 258**».

SANZIONI RW – IVIE - IVAFE		
Compilazione quadro RW Art. 5, comma 2, DL n. 167/90	Stati non black list	dal 3% al 15% di quanto non dichiarato
	Stati black list	dal 6% al 30% di quanto non dichiarato
	€258 dichiarazione tardiva (entro 90 giorni dal termine ordinario)	
Dichiarazione IVIE / IVAFE infedele Art. 19, DL n. 201/2011 Art. 1, D.Lgs. n. 471/97	dal 90% al 180% della maggior imposta / minor credito	
	dal 60% al 120% maggior imposta / minor credito inferiore a € 30.000	

Generalmente si ritiene che anche l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW possa essere regolarizzata mediante ravvedimento operoso. **L'omissione del modulo RW, tuttavia, sarà regolarizzabile solo se il contribuente abbia presentato la dichiarazione dei redditi (Mod. Unico/Redditi o Mod. 730),** poiché in caso contrario il ravvedimento oltre i 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione deve ritenersi precluso.

Alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare 42/E del 2016, si ritiene che:

- la **presentazione del modulo RW in ritardo entro il termine di 90 giorni** sia regolarizzabile con il pagamento della **sanzione fissa di 258 euro ridotta ad 1/10** ai sensi della lett. c) dell'art. 13, comma 1, d.lgs. 472/1997 + **la sanzione di 250 euro ridotta a 1/10¹**;
- la **integrazione del modulo RW già presentato entro il termine di 90 giorni** sia regolarizzabile con il pagamento della **sanzione fissa di 258 euro, ridotta ad 1/9** ai sensi della lett. a-bis) dell'art. 13, comma 1, d.lgs. 472/1997 + **la sanzione di 250 euro ridotta a 1/9**.

In tali casi è *dovuta anche la sanzione per il tardivo versamento dell'IVIE e dell'IVAFE*, se dovute. Il ravvedimento andrà calcolato sulla **sanzione base del 30%** dell'imposta o maggiore imposta dovuta, *con la riduzione prevista a seconda del momento in cui il ravvedimento viene perfezionato*.

- la **presentazione o integrazione del modulo RW OLTRE il termine di 90giorni** sia regolarizzabile con il pagamento della **sanzione del 3% (Stati non black list) o del 6% (Stati black list)** di quanto non dichiarato, **ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento**. Questa possibilità, come detto, è preclusa a chi non ha presentato alcuna dichiarazione nei termini.

In tale caso è *dovuta anche la sanzione per l'infedeltà della dichiarazione IVIE e IVAFE* che andrà calcolata sulla **sanzione base del 90%** (o del 60%) della maggiore imposta dovuta, **con la riduzione prevista a seconda del momento in cui il ravvedimento viene perfezionato**.

¹ Infatti, il mod. RW ha doppia valenza: monitoraggio e IVIE – IVAFE. Quindi la sua omissione o ritardo è punibile **secondo le disposizioni relative al monitoraggio e secondo le disposizioni relative alle imposte sui redditi** (l'art. 19 - "Disposizioni in materia di imposta di bollo su conti correnti, titoli, strumenti e prodotti finanziari nonché su valori "scudati" e su attività finanziarie e immobili detenuti all'estero", commi 17 e 22, del DL 201/2011 prevedono infatti che "Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, relativamente all'imposta [di cui ai commi 13 e 18, ossia IVIE ed IVAFE ndr] si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo").

Si ricorda che ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997 l'atto di irrogazione delle sanzioni per violazioni del Quadro RW deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Si precisa che i termini per la notifica degli atti di irrogazione delle sanzioni per attività detenute in Paesi black list sono raddoppiati a norma dell'art. 12, comma 2-ter, del D.L. n. 78/2009. Per i medesimi investimenti è altresì previsto il raddoppio dei termini per l'accertamento dei redditi da essi derivanti (v. comma 2 bis della medesima disposizione).

Nella tabella seguente si riportano le riduzioni previste per le ipotesi di ravvedimento successive alla scadenza del termine di presentazione, da applicare sulla sanzione base minima prevista in misura del 3 o del 6 per cento dell'ammontare degli investimenti non dichiarati, a seconda della collocazione dell'investimento in Paesi non black list oppure black list. Le ultime due colonne indicano i termini di decadenza per l'accertamento di eventuali irregolarità da parte dell'Amministrazione finanziaria, che coincidono con i termini di utilità dell'eventuale ravvedimento.

Si ricorda che in caso di investimenti posseduti per periodi inferiori all'anno la sanzione andrà rapportata ai giorni di detenzione (ad esempio, in caso di mancata indicazione di un investimento posseduto per 100 giorni la sanzione ridotta da versare ai fini del ravvedimento deve essere moltiplicata x 100/365).

Modello	1/8	1/7	1/6	Termine per irrogazione sanzioni Paesi non "Black List"	Termine per irrogazione sanzioni Paesi "Black List"
Mod. REDDITI 2018	Entro il 30.09.2019	Entro il 30.09.2020	Oltre il 30.09.2020	31.12.2023	31.12.2028
Mod. REDDITI 2017	Precluso	Entro il 30.09.2019	Oltre il 30.09.2019	31.12.2022	31.12.2027
Mod. UNICO 2016	Precluso	Precluso	Oltre il 30.09.2018	31.12.2021	31.12.2026
Mod. UNICO 2015	Precluso	Precluso	Ammesso	31.12.2020	31.12.2025
Mod. UNICO 2014	Precluso	Precluso	Ammesso	31.12.2019	31.12.2024
Mod. UNICO 2013	Precluso	Precluso	Ammesso	31.12.2018	31.12.2023
Mod. UNICO 2012	Precluso	Precluso	Ammesso	31.12.2017	31.12.2022
Mod. UNICO 2011	Precluso	Precluso	Ammesso solo Paesi black list	31.12.2016	31.12.2021
Mod. UNICO 2010	Precluso	Precluso	Ammesso solo Paesi black list	31.12.2015	31.12.2020
Mod. UNICO 2009	Precluso	Precluso	Ammesso solo Paesi black list	31.12.2014	31.12.2019
Mod. UNICO 2008	Precluso	Precluso	Ammesso solo Paesi black list	31.12.2013	31.12.2018

ERRORI E OMISSIONI RELATIVI AI REDDITI ESTERI

Per quanto riguarda i **redditi esteri** la circolare 42/E del 2016 precisa quanto segue.

Nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario:

- in caso di **dichiarazione integrativa/sostitutiva presentata nei primi novanta giorni** dalla scadenza del termine ordinario, la sanzione da prendere a base di commisurazione del ravvedimento operoso - ai sensi della lettera a)-bis (riduzione ad 1/9) - per l'omissione o l'incompletezza riguardante l'indicazione dei **dividendi e plusvalenze relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata**, è quella specificatamente prevista dall'articolo 8 con riferimento a tale fattispecie, pari al **dieci per cento dei dividendi e delle plusvalenze conseguiti dal soggetto residente e non indicati, con un minimo di 1.000** (art. 8, comma 3 ter) (**ridotta ad 1/9 vale a dire 111,11 euro**)

+ **la sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento;**

- **in caso di dividendi e plusvalenze relativi ad investimenti posseduti in Stati NON black list**, invece, sempre in caso di ravvedimento entro i 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, la sanzione sarà quella prevista articolo 8, dal comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997 (**sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000 ridotta ad 1/9) vale a dire 27,78 euro**)

+ **la sanzione per omesso versamento, se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento.**

E' appena il caso di precisare che se l'errore o l'omissione riguarda anche il modulo RW dovranno essere versate anche le sanzioni relative al **modulo RW** come illustrate in precedenza.

Nella pagina seguente viene riassunto schematicamente quanto sopra esposto.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA/SOSTITUTIVA PRESENTATA NEI PRIMI NOVANTA GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO	
DIVIDENDI E PLUSVALENZE relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in <u>Stati</u> <u>o territori a fiscalità privilegiata</u>	DIVIDENDI E PLUSVALENZE relativi ad investimenti posseduti in Stati <u>non</u> black list
sanzione di 1.000 (art. 8, comma 3 ter, d.lgs. 471/1997) ridotta ad 1/9, vale a dire 111,11 euro + sanzione per omesso versamento (30%), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. + sanzioni RW se tardivo o integrato = 28,67 (258x1/9)	sanzione amministrativa da euro 250 (prevista articolo 8, dal comma 1, del D.lgs. n. 471 del 1997), ridotta ad 1/9 vale a dire 27,78 euro + sanzione per omesso versamento (30%), se dovuto, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento. + sanzioni RW se tardivo o integrato = 28,67 (258x1/9)

In caso di ravvedimento successivo al termine dei 90 giorni (dichiarazione integrativa/modificativa) per l'omissione o l'incompletezza riguardante l'indicazione:

1) di **redditi esteri relativi ad investimenti e partecipazioni in imprese o enti localizzati in Paesi a fiscalità NON privilegiata**: la sanzione base deve essere determinata con riferimento a quella minima dovuta per infedele dichiarazione (sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta) aumentata di 1/3.

Pertanto la **sanzione base è del 120%, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento;**

2) di **redditi esteri relativi ad investimenti e partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata indicati nel modulo RW della dichiarazione presentata nei termini**: la sanzione base deve essere determinata con riferimento a quella minima dovuta per infedele dichiarazione (sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta) aumentata di 1/3.

Pertanto la **sanzione base è del 120%, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento;**

3) di **redditi esteri relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata NON indicati nel modulo RW della dichiarazione presentata nei termini**: la sanzione base deve essere determinata con riferimento a quella minima dovuta per infedele dichiarazione (sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta) raddoppiata ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.L. 78/2009 ($90\% \times 2 = 180\%$).

Pertanto la **sanzione base è del 180%, ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento** (in tal senso v. Circ. 15 luglio 2015, Fondazione Nazionale dei Commercialisti).

E' appena il caso di precisare che se l'errore o l'omissione riguarda anche il modulo RW dovranno essere versate anche le sanzioni relative al **modulo RW** come illustrate in precedenza.

Nella pagina seguente viene riassunto schematicamente quanto sopra esposto.

RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO AL TERMINE DEI 90 GIORNI (DICHIARAZIONE INTEGRATIVA/MODIFICATIVA)		
REDDITI ESTERI RELATIVI AD INVESTIMENTI E PARTECIPAZIONI in imprese o enti localizzati in Paesi a FISCALITÀ NON PRIVILEGIATA	REDDITI ESTERI RELATIVI AD INVESTIMENTI E PARTECIPAZIONI detenute in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori a FISCALITÀ PRIVILEGIATA	
	<i><u>indicati nel modulo RW della dichiarazione presentata nei termini</u></i>	<i><u>non indicati nel modulo RW della dichiarazione presentata nei termini</u></i>
sanzione del 120% ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento	sanzione del 120% ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento	sanzione del 180% ridotta secondo le misure dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, a seconda di quando interviene il ravvedimento
+ sanzioni RW se tardivo o integrato: <input type="checkbox"/> sanzione base del 3% o 6% di quanto non dichiarato (RW) <input type="checkbox"/> sanzione base del 90% o del 60% della maggiore IVIE e/o IVAFE dovute entrambe con le riduzioni previste a seconda del momento in cui si perfeziona il ravvedimento		+ sanzioni RW se tardivo o integrato <i>(v. col. 1)</i>

**ELENCO DEI PAESI INDICATI NEL D.M. DEL 4 MAGGIO 1999 (G.U. n. 107 del 10/5/1999) e successive modificazioni
– PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA PER L'APPLICAZIONE DELL'ART. 2, 2BIS DEL TUIR**

Alderney	Brunei	Isola di Man	Maldiva	Singapore
Andorra	Costa Rica	Isole Cayman	Mauritius	Saint Kitts e Nevis
Anguilla	Dominica	Isole Cook	Montserrat	Saint Lucia
Antigua e Barbuda	Emirati Arabi Uniti	Isole Marshall	Nauru	Saint Vincent e Grenadine
Antille Olandesi	Ecuador	Isole Vergini Britanniche	Niue	Svizzera
Aruba	Filippine	Jersey	Oman	Taiwan
Bahama	Gibilterra	Libano	Panama	Tonga
Bahrein	Gibuti	Liberia	Polinesia Francese	Turks e Caicos
Barbados	Grenada	Liechtenstein	Monaco	Tuvalu
Belize	Guernsey	Macao	Sark	Uruguay
Bermuda	Hong Kong	Malaysia	Seicelle	Vanuatu
				Samoa

1.14 Il ravvedimento di IMU e TASI

L'art. 16 del d.lgs. 473/1997 stabilisce che *“Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, compresa la disciplina transitoria concernente i procedimenti in corso”*. Ne discende che le norme sanzionatorie precedentemente esaminate troveranno applicazione anche in materia di IMU.

Con riferimento alla disciplina del ravvedimento previsto dall'art. 13 D.lgs. 472/97, come già detto, deve escludersi l'applicabilità delle disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis), b-ter) e b-quater), in quanto applicabili solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Pertanto, in caso di **omesso, parziale, tardivo versamento dell'IMU e della TASI** si rendono applicabili le seguenti ipotesi di ravvedimento:

	Sanzione in caso di accertamento	Ravvedimento
Entro 15 giorni	1% al giorno	0,1% al giorno
Entro 30 giorni	15%	1,50%
Entro 90 giorni	15%	1,67%
Entro un anno	30%	3,75%
Oltre un anno	30%	Non ammesso

Si ricorda che in sede di ravvedimento operoso, oltre al versamento dell'imposta e delle sanzioni, vanno assolti anche gli interessi moratori che maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni.

1.15 Il ravvedimento operoso e la dichiarazione di successione

Nel caso in cui la dichiarazione venga inviata oltre i termini di presentazione e prima che avvenga l'accertamento d'ufficio, può essere utilizzata la VI sezione del Modello di Dichiarazione di Successione per ravvedere il tardivo pagamento delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi autoliquidati.

Sezione VI Sanzioni e interessi		SANZIONI		INTERESSI	
		1		2	
EF20	Imposta ipotecaria				
EF21	Imposta catastale				
EF22	Tassa ipotecaria				
EF23	Imposta di bollo				
EF24	Totale da versare				

Il mancato pagamento, in tutto o in parte, delle imposte ipotecarie, catastali e degli altri tributi autoliquidati comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato (articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997), tuttavia è possibile effettuare il pagamento dei tributi autoliquidati con una sanzione ridotta ("ravvedimento operoso", articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997), utilizzando la suddetta sezione del modello di dichiarazione. La sanzione è ridotta, sempreché per la violazione non siano stati notificati i relativi atti di liquidazione e di accertamento.

In particolare:

- se il pagamento è effettuato entro 15 gg dalla scadenza la sanzione è pari allo 0,1% delle imposte dovute per ogni giorno di ritardo (riduzione della sanzione a 1/10 - articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs n. 472 del 1997);
- se il pagamento è effettuato entro 30 gg dalla scadenza la sanzione è pari al 1,5% delle imposte dovute (riduzione della sanzione a 1/10 - articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs n. 472 del 1997);
- se il pagamento è effettuato entro 90 gg dalla scadenza la sanzione è pari al 1,67% delle imposte dovute (riduzione della sanzione a 1/9 - articolo 13, comma 1, lettera a-bis) del d.lgs n. 472 del 1997);
- se il pagamento è effettuato entro 1 anno dalla scadenza la sanzione è pari al 3,75% delle imposte dovute (riduzione della sanzione a 1/8 - articolo 13, comma 1, lettera b) del d.lgs n. 472 del 1997);
- se il pagamento è effettuato oltre 1 anno ma entro il 2° anno dalla scadenza la sanzione è pari al 4,29% delle imposte dovute (riduzione della sanzione a 1/7 - articolo 13, comma 1, lettera b-bis) del d.lgs n. 472 del 1997);
- se il pagamento è effettuato oltre 2 anni dalla scadenza la sanzione è pari al 5% delle imposte dovute (riduzione della sanzione a 1/6 - articolo 13, comma 1, lettera b-ter) del d.lgs n. 472 del 1997).

Di regola il versamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, nonché al pagamento degli interessi moratori dovuti per il ritardo nel pagamento (gli interessi moratori, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno sui tributi

non versati).

Per quanto riguarda invece l'**imposta di successione** si ricorda che a mente dell'art.50 TUSD (DPR 637/1972):

“Chi omette di presentare la dichiarazione della successione, quella sostitutiva o la dichiarazione integrativa è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500”.

A mente dell'art. 51 del medesimo TUSD:

“Se la dichiarazione non comprende tutti i beni e i diritti che costituiscono l'attivo ereditario si applica, qualora l'imponibile complessivo superi di oltre un quarto quello dichiarato, la pena pecuniaria da meta' a due volte la maggiore imposta dovuta.

La pena e' raddoppiata se l'imponibile e' superiore al doppio di quello dichiarato ed e' ridotta ad un sesto del massimo se il contribuente non ha proposto ricorso.

La sanzione stabilita nel primo comma si applica anche se il valore venale di beni o diritti di cui agli articoli 20, 21 e 22, indicati nella dichiarazione, e' definitivamente determinato, a norma dell'art. 26, in misura superiore di oltre un quarto a quello dichiarato. La pena pecuniaria e' raddoppiata se il valore definitivamente determinato e' superiore al doppio di quello dichiarato ed e' ridotta ad un sesto del massimo se l'accertamento e' divenuto definitivo perché il contribuente non ha proposto ricorso o vi ha aderito, ai sensi dell'art. 27, prima della decisione della commissione tributaria di primo grado.

Se l'attestazione di sussistenza di debiti prevista nell'art. 16 non e' conforme a verità coloro i quali l'hanno sottoscritta sono tenuti in solido al pagamento di una pena pecuniaria da una a sei volte la maggiore imposta dovuta”

Infine, l'art. 52 del TUSD stabilisce che

“Se l'imposta viene pagata dopo la scadenza dei termini stabiliti si applica una soprattassa pari al venti per cento dell'imposta stessa”.

Anche relativamente alla imposta di successione è possibile usufruire delle sanzioni ridotte ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, tuttavia, **essendo gli Uffici a liquidare le imposte di successione, il contribuente non può ricorrere autonomamente al ravvedimento**, dal momento che non gli è possibile individuare con

esattezza gli importi effettivamente dovuti. In tali casi per regolarizzare la posizione è necessario inviare la dichiarazione omessa o presentare la dichiarazione integrativa, o meglio “sostitutiva” secondo le Istruzioni del nuovo modello “Dichiarazione di successione e domanda di volture catastali”¹. Successivamente **sarà l’Agenzia delle Entrate a notificare al contribuente un avviso di liquidazione con il quale gli vengono comunicati gli importi da lui dovuti a titolo di imposte, sanzioni (in misura ridotta) e gli interessi.** Nell’avviso sarà anche specificato che si tratta di una procedura finalizzata al ravvedimento operoso. Il contribuente avrà tempo 60 giorni per il pagamento delle somme comunicate, pena l’inefficacia della regolarizzazione e l’applicazione della sanzione in misura piena.

Pertanto, a titolo di esempio, in caso di presentazione di una dichiarazione di successione modificativa per indicare un immobile non compreso nella prima dichiarazione presentata con il nuovo modello, ai fini del ravvedimento operoso saranno dovute le maggiori imposte ipotecarie e catastali, oltre agli interessi sulle stesse e alle sanzioni in misura ridotta (calcolate sulla sanzione base del 30% delle maggiori imposte), mentre ai fini del ravvedimento operoso delle eventuali imposte di successione sarà necessario attendere l’avviso di liquidazione da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Le Istruzioni del nuovo modello Dichiarazione di successione e domanda di volture catastali precisano che “Nella casella “**dichiarazione sostitutiva**” occorre indicare uno dei seguenti codici:

‘1’ se si tratta di una **dichiarazione che, per effetto delle modifiche alla precedente, comporta una nuova trascrizione del certificato di successione e/o una nuova voltura** (ad esempio variazione dei dati di uno o più beneficiari, degli identificativi catastali, del valore dell’immobile);

‘2’ se si tratta di una **dichiarazione che, per effetto delle modifiche alla precedente, non comporta una nuova trascrizione del certificato di successione e una nuova voltura.** Ad esempio se si devono apportare modifiche o integrazioni che non riguardano beni immobili, come nel caso dell’indicazione del conto corrente.

‘3’ se si tratta di una **dichiarazione con cui si vuole esclusivamente integrare o modificare gli allegati presentati con la precedente dichiarazione** (anche nei casi in cui sia necessario regolarizzare la dichiarazione a seguito di avviso di liquidazione da parte dell’Ufficio incaricato alla lavorazione). In questo caso bisogna procedere alla compilazione e presentazione di una nuova dichiarazione, contenente solo il frontespizio e il quadro EG tramite il quale allegare la documentazione integrativa o modificativa della precedente.

N.B. In tutte le tre ipotesi descritte occorre riportare gli estremi di registrazione della prima dichiarazione di successione (Anno, Volume e Numero) che si intende sostituire.

¹ Si ricorda che per le dichiarazioni integrative, sostitutive o modificative di una denuncia presentata con il precedente modello occorre continuare ad utilizzare tale modulistica seguendo le relative modalità di presentazione.

I codici tributo da utilizzare in sede di autoliquidazione sono i seguenti:

- **1530** - Imposta ipotecaria
- **1531** - Imposta catastale
- **1532** - Tassa ipotecaria
- **1533** - Imposta di bollo
- **1534** - Imposta sostitutiva Invim
- **1535** - Imposte e tasse ipotecarie e catastali (sanzione da ravvedimento)
- **1536** - Imposta di bollo (sanzione da ravvedimento)
- **1537** - Interessi da ravvedimento.

[Fine]