

**IL RAVVEDIMENTO DELLE
VIOLAZIONI DEGLI OBBLIGHI
RELATIVI AL MONITORAGGIO
FISCALE E ALLA
TRASMISSIONE TELEMATICA
DELLE DICHIARAZIONI**

Circolare del 15 luglio 2015

ABSTRACT

Facendo seguito alla nostra circolare del 15 aprile 2015 con la quale sono state illustrate le novità introdotte dalla legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) alla disciplina in materia di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, nel presente documento si esaminano le ricadute di tali novità sulla possibilità di far ricorso al ravvedimento operoso anche nel caso delle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati.

In particolare, la nuova disciplina impone all'interprete di stabilire se le violazioni in oggetto siano o meno riconducibili tra quelle relative ai "tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate", essendo stati diversificati per detti tributi sia i termini entro cui è possibile avvalersi del ravvedimento operoso, sia le cause ostative alla fruizione dei benefici derivanti dall'istituto.

La circolare individua le possibili soluzioni ai dubbi interpretativi relativi alla concrete modalità di effettuazione del ravvedimento per le violazioni in oggetto, fermo restando l'auspicio di un rapido intervento chiarificatore da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria.

VOLUNTARY DISCLOSURE OF THE VIOLATION OF THE REQUIREMENTS RELATING TO FISCAL MONITORING AND ELECTRONIC TRANSMISSION OF RETURNS

ABSTRACT

Following FNC circular letter of 15 April 2015 on the innovations introduced by Stability Law 2015 (Legge n. 190/2014) to voluntary disclosure, regulated by art. 13 of Decreto Legislativo n. 472/97, this document deals with the effects of the new provisions on the application of voluntary disclosure also to the violations of the requirements on fiscal monitoring and electronic transmission of returns by authorized intermediaries.

Specifically, the new provisions do not establish whether these violations can be numbered among those relating to "taxes administered by the Italian Revenue Agency", which have different deadlines and eligibility conditions applying to voluntary disclosures.

This circular letter identifies possible solutions to these interpretation issues, while awaiting for the competent financial authorities to settle the question.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. Premessa. – 2. Le violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale; – 3. Le sanzioni da irregolare compilazione del quadro RW; 4. Il ravvedimento delle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale. – 4.1 Il nuovo ravvedimento dal 1° gennaio 2015: l’aggiornamento delle ipotesi previste dalla circolare n. 11/E del 2010 – 5. Il ravvedimento delle violazioni relative agli obblighi di trasmissione telematica delle dichiarazioni.

1. Premessa

Facendo seguito alla nostra circolare del 15 aprile 2015 con la quale sono state illustrate le novità introdotte dalla legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) che ha operato un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per l’applicazione del c.d. ravvedimento operoso di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, nel presente documento si esamina la possibilità di far ricorso a tale istituto anche nel caso delle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale e alla trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati, violazioni entrambe non sostanziali, ossia non associate al recupero di una maggiore imposta, ma concernenti adempimenti la cui finalità è quella di incrementare l’efficacia dei controlli da parte degli uffici.

In particolare, la nuova disciplina impone all’interprete di stabilire se le violazioni in esame siano o meno riconducibili tra quelle relative ai “*tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate*”, essendo stati diversificati per detti tributi sia i termini entro cui è possibile avvalersi del ravvedimento operoso, sia le cause ostative alla fruizione dei benefici derivanti dall’istituto.

Con l’intento di fornire indicazioni utili al fine di calcolare il “costo” del nuovo ravvedimento, la presente circolare individua le possibili soluzioni ai dubbi interpretativi relativi alla concrete modalità di effettuazione del ravvedimento per le violazioni in esame, fermo restando l’auspicio di un rapido intervento chiarificatore da parte dei competenti organi dell’Amministrazione finanziaria.

2. Le violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale

Come è noto, l’art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 ha introdotto il modulo RW come allegato alla dichiarazione dei redditi per l’anno 1990 con funzione di monitoraggio delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all’estero. La compilazione di tale modulo rientra nella più ampia disciplina del monitoraggio fiscale contenuta nel citato D.L. n. 167/1990, disciplina volta nel suo complesso a consentire la rilevazione ed il controllo di talune operazioni finanziarie da e verso l’estero, anche ai fini di implementare la cooperazione e lo scambio di informazioni tra Paesi comunitari.

Dal 1990, pertanto, tale modulo è divenuto un quadro della dichiarazione dei redditi che deve essere compilato dalle persone fisiche (UNICO PF), dalle società semplici ed enti equiparati (UNICO SP) e dagli enti non commerciali residenti (UNICO ENC) che detengono investimenti all’estero ed attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà (o comproprietà) o di altro diritto reale di godimento suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione.

Tale obbligo è stato da ultimo modificato dalla legge 6 agosto 2013, n. 97 che ha disposto, tra l'altro, alcune semplificazioni in merito alla sua compilazione, la riduzione delle sanzioni¹ per la sua omessa/errata compilazione e l'ampliamento dei soggetti obbligati alla sua presentazione².

Il quadro RW è, quindi, da tempo parte integrante del modello UNICO, per cui va presentato secondo le modalità ed i termini previsti per la dichiarazione dei redditi³, anche se, come adempimento dichiarativo, ha da sempre avuto natura "autonoma", trattandosi di un quadro non reddituale non importando il pagamento di imposte⁴.

La violazione dell'obbligo dichiarativo illustrato è oggetto di sanzioni amministrative specifiche⁵ disciplinate dall'art. 5 del D.L. n. 167/1990 che hanno, secondo un orientamento ormai consolidato di prassi e giurisprudenza, natura tributaria⁶.

Talvolta all'irrogazione delle sanzioni da omessa/irregolare compilazione del modulo RW consegue anche il recupero a tassazione delle imposte derivanti da redditi non dichiarati, anche per effetto di presunzioni previste dalla legge.

3. Le sanzioni da irregolare compilazione del quadro RW

Prima delle modifiche apportate dalla L. n. 97/2013, il quadro RW si componeva di tre sezioni, nelle quali i contribuenti dovevano indicare:

- Sezione I: i trasferimenti da e verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli senza il tramite di intermediari residenti;
- Sezione II: gli investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia;

¹ Con tale provvedimento il legislatore ha voluto rispondere alle osservazioni mosse allo Stato italiano dalla Commissione europea (Caso EU Pilot 1711/11/TAX) che aveva eccepito profili di potenziale incompatibilità della normativa italiana sul monitoraggio fiscale rispetto alle disposizioni comunitarie a tutela della libera circolazione dei capitali e dei servizi, nonché relative all'entità delle sanzioni ed al fatto che le stesse non fossero correlate a redditi non dichiarati e non fossero applicabili a soggetti residenti che effettuavano analoghi investimenti in Italia.

² Rispetto al modello UNICO 2013 sono state eliminate le sezioni I (trasferimenti attraverso soggetti non residenti senza il tramite di intermediari italiani) e III (trasferimenti da, verso e sull'estero relativi a investimenti esteri), oltre alla soppressione del limite dei 10.000 euro per gli investimenti esteri da indicare nel quadro RW. Quanto alla riduzione della misura delle sanzioni vedi *infra*.

³ L'art. 4, comma 1, del D.L. n. 167/1990 stabilisce, infatti, che gli obblighi di indicazione ivi dettati devono essere assolti nella dichiarazione dei redditi.

⁴ Fatta eccezione per le imposte patrimoniali IVIE e IVAFE, introdotte dall'art. 19 del D.L. n. 201/2011, che dal 2013 devono essere liquidate nel quadro RW. L'IVIE è un'imposta dello 0,76% sul valore degli immobili detenuti all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nello Stato, mentre l'IVAFA è un tributo con aliquota pari allo 0,2% del valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nello Stato.

⁵ Come quadro separato ha ricevuto (in particolare dal 2001) un trattamento sanzionatorio specifico ed autonomo nel contesto della disciplina delle sanzioni per omessa compilazione della dichiarazione. In tal senso, circolare Agenzia delle Entrate n. 9/E del 30 gennaio 2002 (par. 1.15) e Cass. 11 giugno 2003, n. 9320 e Cass. 10 luglio 2010, nn. 17051 e 17052.

⁶ Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013 e Cass. 23 ottobre 2013, n. 24009.

- Sezione III: i trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso dell'anno avevano interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria di cui alla Sezione II.

Sempre sino all'emanazione della L. n. 97/2013⁷, l'art. 5 del D.L. n. 167/90 comminava una sanzione dal 5% al 25% degli importi non dichiarati (se superiori a euro 10.000) per le violazioni relative alla Sezione I⁸, e dal 10% al 50% degli importi non dichiarati per le violazioni concernenti le Sezioni II e III, anche in questo caso a condizione che l'importo complessivo dei trasferimenti effettuati nel periodo di imposta fosse stato superiore a Euro 10.000⁹. In aggiunta alle citate sanzioni era inoltre prevista, per le violazioni concernenti la sezione II, la sanzione accessoria della confisca dei beni di corrispondente valore.

Il nuovo regime sanzionatorio applicabile dal 4 settembre 2013, oltre ad eliminare le Sezioni I e III del quadro RW, le relative sanzioni e quella accessoria della confisca dei beni, ha ridotto la sanzione per omessa o errata compilazione della Sezione II che è ora prevista nella misura dal 3% al 15% degli importi non dichiarati, misura raddoppiata (dal 6% al 30%) nel caso in cui gli investimenti o le attività estere di natura finanziaria siano detenute in paesi a fiscalità privilegiata (di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001). Sempre a seguito delle modifiche di cui alla L. n. 97/2013, nel caso in cui il quadro RW sia presentato con un ritardo non superiore ai 90 giorni, si applica la sanzione di euro 258¹⁰.

Con la circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013 (par. 5), l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicabilità al nuovo regime sanzionatorio del *principio di legalità* (art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472/97), con la conseguenza che le violazioni di omessa o infedele compilazione delle "vecchie" Sezioni I e III commesse *ante* 4 settembre 2013 non sono più punibili ed il debito sanzionatorio si estingue anche se il provvedimento si è reso definitivo, ferma restando l'irripetibilità di quanto già versato¹¹. Nella medesima circolare è stata, inoltre, confermata l'applicabilità del principio del *favor rei* (art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/97), con la conseguenza che le violazioni relative alla "vecchia" Sezione II commesse e non ancora

⁷ In realtà, sino alle modifiche introdotte dal D.L. n. 350/2001, era stata la circolare ministeriale n. 98/E del 17 maggio 2000 (par. 9.2.5) ad affermare che, in seguito all'introduzione dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/97, le sanzioni all'epoca previste dai commi 2, 4, 5 e 6 dell'art. 5 del D.L. n. 167/90 dovevano considerarsi tacitamente abrogate, "*in quanto diversamente disciplinate dalle sopravvenute disposizioni normative, sopra richiamate*" (art. 8, applicabile fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5 dello stesso D.Lgs. n. 471/97).

⁸ L'inasprimento delle sanzioni è stato introdotto dall'art. 19 del D.L. n. 350/2001 a partire dalle dichiarazioni presentate dal 25 novembre 2001.

⁹ Il raddoppio delle sanzioni per la mancata compilazione delle Sezioni II e III è stato previsto dall'art. 13 *bis*, comma 7, del D.L. n. 78/2009. L'art. 12, comma 2 dello stesso decreto ha introdotto anche la presunzione che gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata in violazione della normativa in materia di monitoraggio fiscale "*si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione*". In questo caso le sanzioni previste dall'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 sono raddoppiate. I successivi commi 2 *bis* e 2 *ter* sempre dell'art. 12 (come modificato dall'art. 1, comma 3 D.L. n. 194/2009) hanno inoltre previsto, sempre per i redditi di cui alla presunzione del comma 2, il raddoppio dei termini sia per l'accertamento, sia per l'irrogazione delle sanzioni di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 472/97.

¹⁰ Posto che, ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/90, gli investimenti e le attività detenute all'estero vanno indicate nella dichiarazione dei redditi, il termine per la presentazione del modulo RW coincide per i soggetti "solari" con il 30 settembre di ciascun anno, come previsto dall'art. 2, comma 2 del DPR n. 322/98.

¹¹ In tal senso CTP Genova, 10 giugno 2014, n. 1181/13/14.

definitive alla data del 4 settembre 2013 sono soggette alla sanzione più favorevole compresa tra il 3 e il 15%¹².

L'Agenzia ha ritenuto, altresì, applicabile alle sanzioni relative all'omessa o infedele compilazione del quadro RW l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/97, che attribuisce agli uffici il potere di disporre la riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo qualora concorrano *“eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione”*¹³.

4. Il ravvedimento delle violazioni relative agli obblighi di monitoraggio fiscale

Come anticipato, sia la prassi sia la giurisprudenza hanno da tempo affermato la natura tributaria delle sanzioni da omessa/irregolare compilazione del quadro RW¹⁴ con la conseguenza che a queste ultime può sicuramente applicarsi l'istituto del ravvedimento operoso secondo le indicazioni fornite dalla stessa Agenzia con le circolari n. 48/E del 17 novembre 2009 e n. 49/E del 23 novembre 2009 ed integrate con le successive circolari n. 11/E del 12 marzo 2010 e n. 45/E del 13 settembre 2010.

In particolare, nella circolare n. 11/E/2010 sono state dettate alcune regole per l'applicazione dell'istituto del ravvedimento alle violazioni relative al monitoraggio fiscale, regole che, pur facendo riferimento alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2008, restano tutt'oggi ancora valide (anzi le possibilità per potersene avvalere devono ritenersi incrementate a seguito delle modifiche apportate all'istituto dalla legge di stabilità 2015 – L. n. 190/2014 – che ha consentito un'applicazione molto più estesa della regolarizzazione spontanea, in termini temporalmente più ampi ed anche nel caso di contestazioni già a conoscenza del soggetto passivo).

Riprendendo lo schema e la classificazione delle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale contenute nella circolare n. 11/E/2010, vengono di seguito descritte le sanzioni da ravvedimento applicabili a dette violazioni, alla luce delle modifiche apportate dalla legge di stabilità 2015¹⁵.

4.1. Il nuovo ravvedimento dal 1° gennaio 2015: l'aggiornamento delle ipotesi previste dalla circolare n. 11/E del 2010

Con riferimento ai contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso, occorre distinguere se tali soggetti abbiano o meno

¹² In tal senso CTR Milano, 9 gennaio 2014, n. 46/8/14.

¹³ L'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/97 è stato ritenuto applicabile alle fattispecie in oggetto da CTP Bolzano, 15 aprile 2013, n. 40/2/2013.

¹⁴ In tal senso, già la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 30 gennaio 2002 (par. 1.14), ma anche, più di recente, Cass. 23 ottobre 2013, n. 24009 e Cass., 18 dicembre 2014, n. 26848.

¹⁵ Nell'esposizione che segue non si è tenuto conto delle novità, in via di approvazione, contenute nello schema di decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario (atto del governo n. 183 emanato in attuazione degli artt. 1 e 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23) trasmesso ai due rami del Parlamento lo scorso 27 giugno 2015.

presentato, entro il 30 settembre di ciascun anno, la dichiarazione dei redditi relativa al precedente periodo d'imposta.

La **prima ipotesi** di possibile ravvedimento è, infatti, quella della

1) dichiarazione tardiva o integrativa di quella da presentarsi entro il 30 settembre: ossia quella presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario per la dichiarazione dei redditi, sia che quest'ultima sia stata omessa, sia che la dichiarazione originaria sia stata integrata con il quadro RW non presentato alla scadenza o presentato in modo incompleto¹⁶

- sanzione per dichiarazione:
 - euro 25,00 (1/10 di euro 258,00)¹⁷;
 - sanzione *ex art.* 13 del D.Lgs. n. 471/97 (2% per ciascun giorno di ritardo, fino al 14° giorno successivo al termine di versamento; 30% dal 15° giorno in poi)¹⁸ a cui applicare la misura della riduzione corrispondente al periodo di tempo trascorso tra il termine di versamento e la data della regolarizzazione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- sanzione per omessa compilazione del quadro RW: euro 25,80 (1/10 di euro 258,00)¹⁹.

¹⁶ L'equiparazione, ai fini del ravvedimento, della dichiarazione tardiva alla dichiarazione integrativa presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è stata, in passato, sostenuta dalla stessa Agenzia delle entrate nelle risoluzioni n. 325/E del 14 ottobre 2002 e n. 82/E del 30 marzo 2009, nonché nella già ricordata circolare n. 11/E/2010 (par. 3.2). Ad avviso dell'Agenzia, tale equiparazione rende applicabile alla dichiarazione integrativa presentata con ritardo non superiore a 90 giorni la riduzione delle sanzioni prevista per i casi di dichiarazione tardiva (entro 90 giorni dal termine entro cui la stessa avrebbe dovuto essere presentata) dalla lettera c) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97 (1/10 del minimo editale).

Tali conclusioni devono ritenersi tuttora valide anche in seguito all'introduzione della "nuova" lett. a-bis) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97 secondo cui se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è pari a 1/9 del minimo. Ed infatti, se così non fosse, si avrebbe l'illogica nonché irrazionale conseguenza che un comportamento meno grave (dichiarazione integrativa entro 90 giorni) determinerebbe, in sede di ravvedimento, un trattamento sanzionatorio deteriore (riduzione a 1/9) rispetto a quello applicabile (riduzione a 1/10) per il caso dell'omissione della dichiarazione seguita dalla presentazione di una dichiarazione tardiva entro 90 giorni dal termine di scadenza originario.

¹⁷ Si tratta della sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471 del 1997, secondo cui: "*se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni*". La sanzione in oggetto non si ritiene applicabile nei casi di contribuenti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, nonché in quello della dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

Ai fini del calcolo della sanzione ridotta da applicare in caso di ravvedimento, nella circolare dell'Agenzia delle entrate 21 dicembre 2001, n. 106/E, par. 2.5 (a commento dell'art. 51 del D.Lgs. 24 giugno 1998, n. 213 in materia di conversione in euro delle sanzioni pecuniarie penali o amministrative) è stato precisato che qualora la sanzione sia ancora definita in cifra fissa in lire (come per le violazioni in oggetto di cui all'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/97) è necessario effettuare il troncamento delle cifre decimali. Per contro, se la sanzione è espressa in euro, non va effettuato alcun troncamento. Se la sanzione è invece espressa in percentuale si applicano le regole dell'arrotondamento al centesimo di euro.

¹⁸ L'applicabilità alle fattispecie in oggetto della sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, anziché delle sanzioni per omessa o infedele dichiarazione, è stata sostenuta dalla stessa Agenzia delle entrate nella più volte citata circolare n. 11/E/2010 (parr. 3.1 e 3.2).

¹⁹ Si tratta della sanzione prevista dall'art. 5, comma 2, ultimo periodo, del D.L. n. 167/90 per effetto del quale "*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*". Si ritiene che il codice da utilizzare sia l'8911, relativo a "sanzioni

La **seconda ipotesi** è quella della

2) dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di 90 giorni, ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (30 settembre anno XXX + 1 anno)²⁰

- sanzione per dichiarazione:
 - euro 32,00, se non sono dovute imposte (1/8 di euro 258,00)²¹;
 - 12,50% (1/8 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero)²² dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
 - 25% (1/8 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese *black list*)²³ dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- sanzione per quadro RW:
 - 0,38% o 0,75% (1/8 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi *black list*).

Con specifico riferimento alle violazioni da monitoraggio fiscale un dubbio si pone circa la possibilità di avvalersi del ravvedimento ai sensi delle “nuove” lettere *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*), introdotte dalla L. n. 190/2014, per effetto delle quali il ravvedimento è possibile

pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi, alle imposte sostitutive, all'IRAP e all'IVA”, dal momento che non sono stati istituiti codici specifici per le violazioni relative al quadro RW.

²⁰ In questo caso viene fatta applicazione della lett. b) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97. La possibilità di regolarizzare attraverso il ravvedimento operoso l'omessa compilazione del quadro RW decorso il termine di 90 giorni previsto per la valida presentazione della dichiarazione si ritiene possibile anche nell'ipotesi in cui sia stato presentato, per la dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta, il modello 730 (non comprensivo del quadro RW). Deve ritenersi, infatti, che il contribuente ha regolarmente assolto, in tal modo, all'obbligo di presentazione della dichiarazione, che non può pertanto essere considerata omessa, con possibilità quindi di avvalersi del ravvedimento operoso per sanare la mancata compilazione del quadro RW nei più ampi termini previsti per le ipotesi di dichiarazioni integrative.

²¹ La sanzione in oggetto non si ritiene applicabile nel caso di dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

²² Nel caso di violazioni relative a redditi prodotti all'estero, il comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 prevede l'aumento di un terzo della sanzione per infedele dichiarazione (pari, nel minimo, al 100%) di cui al precedente comma 2.

²³ Ai sensi dell'art. 12, comma 2, ultimo periodo, D.L. n. 78/2009, le sanzioni previste dall'art. 1 del D.Lgs. n. 471/97 sono raddoppiate qualora la violazione riguardi investimenti ed attività finanziarie detenute negli Stati a regime fiscale privilegiato non indicate nel quadro RW. In quest'ultima ipotesi, la circolare n. 11/E/2010 (par. 3.2) afferma che ad essere raddoppiata è la sanzione di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/97 (pari, nel minimo, al 100%) e non quest'ultima aumentata di un terzo.

Ci si potrebbe interrogare sull'effetto, ai fini della presunzione di redditività di cui all'art. 12 del DL 78/2009, della dichiarazione integrativa presentata dal contribuente indicando, ancorché tardivamente, gli investimenti e le attività detenuti in Paesi *black list*. Si ritiene che ciò, a prescindere dal ravvedimento operoso, osti all'applicazione, in sede accertativa, della presunzione *de qua*, che ha come presupposto proprio la mancata compilazione del quadro RW, compilazione che è comunque avvenuta. Un ostacolo al sostenimento di questa tesi potrebbe essere rappresentato dall'inizio del controllo fiscale: in tale eventualità, ammettere che l'integrativa osti all'applicazione della presunzione di redditività si potrebbe ritenere contrastante con il principio di leale collaborazione tra le parti di cui all'art. 10 della L. n. 212/2000.

anche oltre la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione successiva e sino alla notifica dell'atto impositivo, beneficiando di una riduzione delle sanzioni tanto maggiore quanto più la regolarizzazione è prossima alla commissione della violazione.

Tali lettere si applicano infatti ai soli “*tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate*”, espressione quest’ultima che fa sorgere dei dubbi circa la loro applicabilità alle sanzioni relative al quadro RW nella misura in cui ad esse non sia in alcun modo associato il recupero di una maggiore imposta, in quanto non si tratta di violazioni sostanziali che incidono sulla determinazione o sul pagamento dei tributi, ma violazioni concernenti adempimenti la cui finalità è quella di monitorare gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero, così da migliorare l'efficacia dei controlli da parte degli uffici.

Ma alla conclusione che i nuovi commi 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, laddove stabiliscono l'applicabilità delle disposizioni di cui alle citate lettere b-*bis*) e b-*ter*) e b-*quater*) ai “*tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate*”, non volessero circoscrivere l'ambito oggettivo di operatività di queste ultime alle sole violazioni di carattere sostanziale, ma abbiano inteso far riferimento a qualsivoglia tipo di violazione, anche non collegata al tributo, sembra potersi pervenire in considerazione dell'ingiustificabile disparità di trattamento che verrebbe altrimenti a crearsi tra violazioni da monitoraggio alle quali è associato il recupero di una maggiore imposta rispetto a quelle in cui detto recupero non si realizza²⁴.

Se, infatti, non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che le “nuove” lettere trovino applicazione nelle ipotesi “più gravi” di irregolarità/omissioni da cui consegue anche il recupero di imposte derivanti da redditi non dichiarati (basta pensare al caso in cui le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW abbiano prodotto redditi imponibili), a maggior ragione queste ultime dovrebbero trovare applicazione nel caso “meno grave” di violazioni solo formali che non importano il recupero né di tributi, né di interessi.

Da quanto esposto sembra quindi potersi sostenere che è possibile regolarizzare le violazioni da monitoraggio sino alla notifica di un atto di liquidazione o di accertamento, con la conseguenza che la **terza ipotesi** di ravvedimento è quella disciplinata dalla lett. b-*bis*) dell'art.13, ossia quella della

3) dichiarazione integrativa presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (30 settembre anno XXX + 2 anni)

- sanzione per dichiarazione:
 - euro 36,00, se non sono dovute imposte (1/7 di euro 258,00)²⁵;

²⁴ L'applicabilità dell'intero art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, e di conseguenza la possibilità di avvalersi del ravvedimento sino alla notifica dell'atto di accertamento, sarebbe pacifica ove si accogliesse la tesi della Suprema Corte (citata Cass. n. 24009/2013 e Cass. n. 26848/2014) secondo cui le sanzioni di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/90 sono collegate al tributo ed alla sua determinazione, per cui le stesse andrebbero contestate entro il termine dell'art. 43 del DPR n. 600/73 e non dell'art. 20 del D.Lgs. n. 472/97.

²⁵ La sanzione in oggetto non si ritiene applicabile nel caso di dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

- 14,29% (1/7 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- 28,57% (1/7 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese *black list*) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- sanzione per quadro RW:
 - 0,43% o 0,86% (1/7 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi *black list*).

La **quarta ipotesi** è quella disciplinata dalla lett. *b-ter*) dell'art.13, ossia quella della

4) dichiarazione integrativa presentata oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e sino alla decadenza dal potere di accertamento da parte degli uffici (30 settembre anno XXX + 3 anni e fino alla decadenza dal potere di accertamento da parte degli uffici)

- sanzione per dichiarazione:
 - euro 43,00, se non sono dovute imposte (1/6 di euro 258,00)²⁶;
 - 16,67% (1/6 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
 - 33,33% (1/6 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese *black list*) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- sanzione per quadro RW:
 - 0,5% o 1% (1/6 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi *black list*).

L'**ultima ipotesi** è quella disciplinata dalla lett. *b-quater*) dell'art.13, ossia quella della

5) dichiarazione integrativa presentata successivamente alla constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e sino alla notifica dei relativi atti di liquidazione o di accertamento

- sanzione per dichiarazione:
 - euro 51,00, se non sono dovute imposte (1/5 di euro 258)²⁷;
 - 20% (1/5 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;

²⁶ La sanzione in oggetto non si ritiene applicabile nel caso di dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

²⁷ La sanzione in oggetto non si ritiene applicabile nel caso di dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.

- 40% (1/5 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese *black list*) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi;
- sanzione per quadro RW:
- 0,6% o 1,2% (1/5 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi *black list*).

In ogni caso presupposto indispensabile per poter far ricorso al ravvedimento operoso nei più ampi termini previsti dalle lett. *b-bis*), *b-ter*), *b-quater*) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97 è la valida presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta di volta in volta considerato, in quanto anche la legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) non ha modificato la successiva lett. c) del medesimo comma 1 che sana l'omissione della dichiarazione solo nell'ipotesi di presentazione della stessa entro 90 giorni dalla scadenza del termine originario.

5. Il ravvedimento delle violazioni relative agli obblighi di trasmissione telematica delle dichiarazioni

La violazione degli obblighi di trasmissione telematica delle dichiarazioni posti a carico degli intermediari abilitati²⁸ comporta, come è noto, l'irrogazione di una specifica sanzione prevista dall'art. 7-*bis* del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241²⁹.

La legge finanziaria per il 2007³⁰ ha previsto in modo esplicito la diretta applicabilità alle fattispecie di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²⁸ Ai sensi dell'art. 3, comma 3, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle dichiarazioni in via telematica:

“a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;

b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;

d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;

e) gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”.

Altri incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni sono stati individuati con i seguenti provvedimenti: D.M. 18 febbraio 1999, D.M. 12 luglio 2000, D.M. 21 dicembre 2000, D.M. 19 aprile 2001, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012.

²⁹ Ai sensi del comma 1 del citato art. 7-*bis* “in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti indicati nel comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni”. Nella presente circolare non sarà trattato il ravvedimento operoso della sanzione prevista dal successivo comma 1-*bis* nel caso di tardiva od omessa registrazione telematica, da parte degli intermediari incaricati, dei contratti di locazione e di affitto di beni immobili, né del ravvedimento delle sanzioni di cui all'art. 39 del medesimo D.Lgs. n. 241/1997 relative ai casi di infedeltà nel rilascio del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione tributaria.

³⁰ Cfr. art. 1, commi 33 e 34, legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Per effetto dell'introduzione del comma 1-bis³¹ nell'art. 39 del D.Lgs. n. 241/1997 è infatti ora previsto che *“nei casi di violazioni commesse ai sensi ... dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Il legislatore ha dunque espressamente ricondotto le sanzioni “proprie” degli intermediari nell'alveo di quelle aventi natura amministrativo-tributaria³², prevedendo tuttavia l'applicabilità della disciplina generale in materia soltanto “in quanto compatibile” con le violazioni poste in essere da tali soggetti.

Nella disciplina previgente, mancando una disposizione siffatta, l'amministrazione finanziaria³³ aveva, come è noto, negato più volte tale natura alle sanzioni “proprie” degli intermediari, affermandone il carattere amministrativo, ma non tributario, considerata la loro non stretta correlazione alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicabilità alle stesse delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Al riguardo, la legittimità di tale interpretazione è stata, in passato, fortemente criticata in considerazione, per un verso, dell'intervenuta devoluzione delle sanzioni in oggetto alla giurisdizione tributaria³⁴, per l'altro, del carattere eminentemente tributario dell'inadempimento.

Uno degli effetti derivanti dall'affermata operatività delle regole dettate dalla disciplina in materia di sanzioni amministrativo-tributarie anche per le violazioni “proprie” degli intermediari consiste nella possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

L'Agenzia delle Entrate, prima delle più recenti modifiche apportate all'istituto dall'art. 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha avuto modo di precisare che nelle ipotesi di omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni il termine ultimo entro il quale l'intermediario può ravvedersi è quello di 90 giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione della dichiarazione³⁵.

Tale conclusione è stata giustificata, da parte delle Entrate, richiamando la circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 in cui è stato affermato che il ravvedimento *“consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate”*, dal che viene tratto il convincimento che presupposto indefettibile per avvalersi dell'istituto è che l'adempimento omesso possa essere ancora validamente effettuato.

³¹ Introdotto dal comma 33, lett. c), dell'articolo unico della legge n. 296/2006.

³² In termini, v. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 52/2007 (par. 1).

³³ Si vedano, al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 21 marzo 2002 (par. 3), nonché la circolare del Ministero delle finanze n. 195/E del 24 settembre 1999 (par. 2), confermata dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30 luglio 2004, n. 105/E.

³⁴ Per effetto dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

³⁵ In tal senso, la circolare 27 settembre 2007, n. 52/E, par. 4.1.1.

Nel caso di specie, è dunque necessario, ad avviso dell’Agenzia, che la dichiarazione non trasmessa da parte dell’intermediario possa essere ancora validamente presentata dal contribuente.

Orbene, tenuto conto che la legge considera valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine ed omesse quelle presentate successivamente³⁶ e che in assenza di trasmissione telematica la dichiarazione, pur consegnata nei termini all’intermediario, è da considerare ugualmente omessa³⁷, l’Agenzia, richiamando ragioni di coerenza sistematica, conclude che il ravvedimento relativo alle violazioni in oggetto deve effettuarsi secondo le regole dettate dalla lettera c) dell’art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997³⁸.

Ad avviso dell’Agenzia, dunque, l’intermediario potrà regolarizzare l’omessa trasmissione telematica della dichiarazione, soltanto se quest’ultima viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione, beneficiando della riduzione della sanzione ad un decimo del minimo³⁹, il cui versamento va effettuato contestualmente⁴⁰ alla regolarizzazione.

³⁶ Cfr. art. 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che nei casi di presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine fa salva l’applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Per quanto concerne le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni, la norma dispone che le stesse costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d’imposta.

³⁷ Posto che la dichiarazione trasmessa in via telematica tramite un soggetto incaricato si intende presentata nel giorno in cui è conclusa la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate e che la prova della presentazione è costituita dalla comunicazione della stessa Agenzia attestante l’avvenuta ricezione, ne consegue che il semplice impegno a trasmettere la dichiarazione non esclude la responsabilità del contribuente nel caso di mancata presentazione all’Agenzia delle Entrate nei termini previsti dalla legge (in termini, la circolare dell’Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2002, n. 6/E, par. 4.5).

³⁸ In termini, la citata circolare n. 52/E/2007, par. 4.1.1, che richiama, a sua volta, la circolare del Ministero delle Finanze 10 luglio 1998, n. 180/E, in cui era già stato chiarito che: *“la previsione della lettera c) è in linea con la regola stabilita nel settore dell’Iva e delle imposte sui redditi, che considerano omessa la dichiarazione annuale presentata con un ritardo superiore a trenta (n.d.r.: oggi novanta) giorni rispetto al termine di scadenza. Per i tributi anzidetti esiste, pertanto, un solo limite temporale (di trenta giorni appunto [n.d.r.: novanta]) entro il quale poter regolarizzare l’omessa presentazione della dichiarazione”*.

³⁹ Come già ricordato, la sanzione a carico dell’intermediario per la tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni, prevista dall’art. 7-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997, varia da un minimo di 516,00 euro ad un massimo di 5.164,00 euro. Per effetto del ravvedimento, la sanzione si riduce quindi a 51,00 euro (un decimo del minimo), ferma restando l’impossibilità di avvalersi in tale sede dell’istituto del cumulo giuridico delle sanzioni di cui all’art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 (v. cit. circolare n. 180/E/1998 e circolare Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 11/E, par. 7.1). Al di là delle ipotesi di ravvedimento, si segnala che la Suprema Corte, più di recente, ha affermato che in presenza di più violazioni della disciplina in materia (omessa o tardiva trasmissione di più dichiarazioni fiscali) trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico di cui all’art. 12 D.Lgs. n. 472/1997 – secondo cui il trasgressore *“è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio”* – e non quella del cumulo materiale delle sanzioni ossia, tante sanzioni quanti sono i files la cui trasmissione sia stata omessa o effettuata con ritardo (Cass. 18 giugno 2015, n. 12682).

Per il ravvedimento operoso delle violazioni in oggetto la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 21 novembre 2007, n. 338 ha istituito il codice tributo “8924”, da indicare nella sezione “Erario”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a debito versati”, con l’indicazione quale “Anno di riferimento” dell’anno in cui si realizza la violazione, espresso nella forma “AAAA”.

⁴⁰ Secondo quanto chiarito dalla circolare del Ministero delle finanze 10 luglio 1998, n. 180/E, il termine *“contestualmente”* non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha altresì specificato che, nel caso di dichiarazione unificata, il ravvedimento operoso deve avvenire prendendo come riferimento il singolo modello UNICO inviato e non le dichiarazioni in esso contenute. Infatti, l'art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/1997 prevede un'unica sanzione per il tardivo od omesso invio “*delle dichiarazioni*”. Non vi è, dunque, simmetria tra la posizione del contribuente, a carico del quale sono previste specifiche sanzioni per la mancata presentazione di ciascuna delle dichiarazioni che confluiscono nel modello UNICO, e la posizione dell'intermediario, a carico del quale è prevista la sanzione per la tardiva od omessa “*trasmissione delle dichiarazioni*”, che invece è unica⁴¹.

Circa il termine ultimo a disposizione dell'intermediario per effettuare il ravvedimento operoso, l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate lascia adito a qualche dubbio proprio in considerazione dell'affermata autonomia tra violazione “propria” dell'intermediario (tardivo/omesso invio telematico della dichiarazione) e quella “propria” del contribuente (omessa presentazione della dichiarazione).

L'esistenza di due distinte violazioni potrebbe, infatti, aprire uno spiraglio interpretativo per ritenere le stesse non inscindibilmente collegate ai fini dell'individuazione dei termini utili per il loro ravvedimento per cui potrebbe anche essere sostenuto che l'intermediario abbia la possibilità di regolarizzare la sua posizione oltre il termine di novanta giorni previsto dalla lettera c) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997.

Accedendo a quest'ultima interpretazione, al fine di individuare il termine ultimo per la regolarizzazione occorrerebbe risolvere, peraltro, l'ulteriore dubbio interpretativo se la violazione in oggetto (tardivo/omesso invio telematico delle dichiarazioni) sia riconducibile tra quelle relative ai “*tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*”.

Ai sensi del comma 1-bis dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997⁴², i più ampi termini per l'effettuazione del ravvedimento previsti dalle nuove lettere b-bis) e b-ter) del comma 1 del citato art. 13 si applicano, infatti, soltanto a detti tributi.

Per cui, qualora si ritenesse di inquadrare la violazione “propria” dell'intermediario tra quelle relative ai “*tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*”, il ravvedimento operoso della stessa potrebbe essere effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione

(rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel “medesimo giorno” ma, com'è logico che sia, entro lo stesso “limite temporale” (trenta o novanta giorni, un anno, ecc.) previsto dalla norma.

⁴¹ In termini, la circolare Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 11/E, par. 7.2. Intermediario e contribuente hanno invero distinte responsabilità, cui si riconnettono distinte violazioni autonomamente sanzionate (cfr. cit. circolare Agenzia delle Entrate n. 6/2002, par. 4.5). L'autonomia sanzionabilità del contribuente nel caso di omessa trasmissione della dichiarazione da parte dell'intermediario deriva, ad avviso dell'Agenzia, da una sorta di *culpa in vigilando* di cui si renderebbe responsabile il primo, per non essersi reso parte diligente nella verifica dell'operato del proprio incaricato. Il contribuente infatti, nei trenta giorni successivi alla scadenza del termine per la trasmissione, deve ricevere dall'intermediario l'originale della dichiarazione corredata dalla copia della comunicazione attestante l'avvenuta ricezione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Se l'intermediario non vi provvede, il contribuente ha ancora sessanta giorni di tempo per effettuare l'adempimento, avvalendosi del ravvedimento operoso. Il contribuente che non si attiva in tal senso non potrebbe dunque far valere la propria “buona fede”, finendo in tal modo per subire le conseguenze dell'omissione.

⁴² Introdotto dall'art. 1, comma 637, lettera b), della legge n. 190/2014.

relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, beneficiando della sanzione ridotta ad un settimo del minimo edittale (lettera *b-bis*)⁴³, ma anche oltre quest'ultimo termine, versando la sanzione ridotta ad un sesto del minimo (lettera *b-ter*)⁴⁴.

Al contrario, laddove non si ritenesse possibile tale inquadramento, il ravvedimento operoso relativo al tardivo/omesso invio telematico delle dichiarazioni non potrebbe essere esperito oltre lo spirare del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, beneficiando, in tal caso, della sanzione ridotta ad un ottavo del minimo edittale⁴⁵.

In merito alla questione in oggetto, sembra potersi ritenere che il nuovo comma *1-bis* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, laddove stabilisce l'applicabilità delle disposizioni di cui alle citate lettere *b-bis*) e *b-ter*) ai "*tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*", non voglia circoscrivere l'ambito oggettivo di operatività di queste ultime alle sole violazioni di carattere sostanziale, ossia a quelle che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, ma abbia inteso far riferimento, seppur con una locuzione non proprio felice, a qualsivoglia tipo di violazione, anche non collegata al tributo e non incidente sulla sua determinazione che sia, *lato sensu*, relativa alle norme in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Seguendo tale impostazione, ne consegue che il tardivo/omesso invio telematico delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP o delle dichiarazioni del sostituto di imposta rientrerebbe, a pieno titolo, tra le violazioni ravvedibili ai sensi delle nuove lettere *b-bis*) e *b-ter*) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997.

Peraltro, aderendo alla tesi dell'autonomia tra violazione "propria" dell'intermediario e quella "propria" del contribuente (anche sotto il profilo del ravvedimento), ne dovrebbe anche derivare la conseguenza che se la trasmissione telematica della dichiarazione viene effettuata con un ritardo non superiore a novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione, il beneficio in termini di riduzione della sanzione non sarebbe quello di cui alla lett. c) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997 (pari ad un decimo del minimo, che resterebbe applicabile al ravvedimento della sola violazione di omessa dichiarazione "propria" del contribuente), bensì quello di cui alla precedente lett. *a-bis*) secondo cui se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è pari ad un nono del minimo⁴⁶.

La questione relativa alla riconducibilità o meno delle violazioni in oggetto tra quelle relative ai "*tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate*" assume rilevanza anche ai fini dell'individuazione delle cause ostative al ravvedimento, suscettibili di operare nel caso di specie.

⁴³ Per effetto del ravvedimento, la sanzione minima di 516,00 euro si ridurrebbe quindi a 73,00 euro.

⁴⁴ Pari, in quest'ultimo caso, a 86,00 euro.

⁴⁵ Ai sensi della lettera b) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997. Il ravvedimento comporterebbe quindi il versamento di una sanzione pari a 64,00 euro.

⁴⁶ La sanzione minima di 516,00 euro si ridurrebbe quindi a 57,00 euro.

Ed infatti, con l'aggiunta del comma 1-ter all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997⁴⁷, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate “*non opera più la preclusione di cui al comma 1, primo periodo*”, per cui il ravvedimento operoso potrà essere effettuato anche dopo che la violazione sia stata già constatata o dopo che 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.

Il che ha indotto il legislatore a prevedere nella nuova lettera b-quater) del citato art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 una specifica ipotesi di ravvedimento, che permette di beneficiare della riduzione della sanzione ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, fatta eccezione per le violazioni indicate negli artt. 6, comma 3, o 11, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997⁴⁸.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, tale specifica fattispecie risulta peraltro applicabile ai soli tributi amministrati dalla medesima Agenzia, sebbene il legislatore non abbia previsto esplicitamente nessuna limitazione all'ambito oggettivo di operatività di tale ipotesi di riduzione sanzionatoria, il che viene giustificato dallo stesso riferimento, fatto dalla citata lettera b-quater), alla constatazione delle violazioni relative a leggi finanziarie di cui alla legge n. 4/1929⁴⁹.

In base al predetto comma 1-ter), per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la preclusione al ravvedimento risulta posticipata rispetto a quanto previsto precedentemente, operando la stessa soltanto con la notifica di atti di liquidazione o di accertamento, compreso il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità a seguito della liquidazione o del controllo formale delle dichiarazioni⁵⁰.

Su quest'ultimo aspetto, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 2015 (par. 10.6), ha ritenuto che nel novero delle cause ostative al ravvedimento per detti tributi vadano ricompresi anche gli avvisi di irrogazione di sanzioni, seppur non espressamente menzionati nel predetto comma 1-ter), “*per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria*”.

Qualora non si ritenesse di condividere l'interpretazione dell'Agenzia che vincola il ravvedimento operoso della violazione “propria” dell'intermediario (tardivo/omesso invio telematico delle dichiarazioni) al termine breve di novanta giorni previsto dalla lettera c) del più volte citato art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, detta violazione risulterebbe, dunque, ravvedibile anche dopo la constatazione della stessa, versando la sanzione ridotta ad

⁴⁷ Ad opera dell'art. 1, comma 637, lettera b), della legge n. 190/2014.

⁴⁸ Trattasi delle ipotesi di mancata emissione di ricevute e scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali ovvero, ancora, di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi nei casi di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali (art. 6, comma 3) e di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale (art. 11, comma 5).

⁴⁹ Cfr. circolare 9 giugno 2015, n. 23/E.

⁵⁰ Emesse, queste ultime, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972, in materia di IVA.

un quinto del minimo (lettera b-*quater*)⁵¹, sempre che, ovviamente, nella locuzione “*tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate*” si ritenga di ricomprendere anche la violazione in oggetto.

Nel caso quest’ultimo inquadramento non fosse ritenuto possibile, il ravvedimento resterebbe invece fruibile soltanto se la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali si sia avuta formale conoscenza, versando, come già ricordato, la sanzione ridotta ad un ottavo del minimo (lettera b)⁵², entro il più breve termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Paola Rossi e Pasquale Saggese - 15 luglio 2015

⁵¹ La sanzione minima di 516,00 euro si ridurrebbe quindi a 103,00 euro.

⁵² Pari a 64,00 euro.