STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

DICHIARAZIONE DEI REDDITI OMESSA: PERCHÉ CONVIENE PRESENTARLA ANCHE OLTRE I 90 GIORNI

Pubblicato il10 Febbraio 2025 di Sabatino Pizzano

Presentare una dichiarazione dei redditi omessa, anche dopo i 90 giorni dalla scadenza, può sembrare inutile o controproducente. In realtà, può rappresentare una scelta vantaggiosa per ridurre le sanzioni e, in alcuni casi, evitare conseguenze penali. Le recenti modifiche normative hanno introdotto importanti novità, rendendo ancora più chiaro il quadro delle opportunità per i contribuenti in ritardo. Scopriamo insieme cosa prevede la normativa attuale, quali sono le sanzioni applicabili e come comportarsi per limitare i danni.

Dalla proporzionalità delle sanzioni alla possibilità di riduzione

La dichiarazione omessa è regolata principalmente dagli articoli 1, 2 e 5 del D.Lgs. 471/1997. Secondo queste disposizioni, la mancata presentazione della dichiarazione entro i termini stabiliti comporta una **sanzione proporzionale pari al 120% dell'imposta dovuta**, con un minimo di 250 euro. Tuttavia, dal 1° settembre 2024, con l'entrata in vigore delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 87/2024, le sanzioni proporzionali sono state uniformate e ridotte rispetto al passato, eliminando il precedente range tra il 120% e il 240% delle imposte dovute.

Questa semplificazione normativa risponde a un principio di proporzionalità sancito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 46 del 17 marzo 2023. In altre parole, il legislatore ha voluto adottare un approccio più equo, considerando anche i tempi e le modalità di pagamento delle imposte da parte del contribuente in ritardo.

Se la dichiarazione viene presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza ma prima dell'inizio di controlli amministrativi o fiscali, la sanzione proporzionale può essere **ridotta fino a un quarto del minimo previsto**, come stabilito dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 472/1997. Questo significa che, sebbene il contribuente sia in ritardo, è possibile limitare l'impatto economico delle sanzioni.

Cosa cambia se la dichiarazione è presentata oltre i 90 giorni

Presentare una dichiarazione oltre i 90 giorni dalla scadenza comporta un aggravamento delle sanzioni. Tuttavia, il D.Lgs. 87/2024 ha introdotto una nuova disposizione, l'art. 1, comma 1-bis del D.Lgs. 471/1997, che offre un'importante opportunità per i ritardatari.

Secondo questa norma, se la dichiarazione omessa viene presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni ma entro i termini di decadenza indicati all'art. 43 del DPR 600/1973 (sette anni dalla scadenza del termine ordinario), si applica una **sanzione ridotta al 75% dell'imposta dovuta**. Questa sanzione può essere ulteriormente ridotta fino a un quarto del minimo qualora il contribuente dimostri collaborazione e buona fede, pagando spontaneamente le imposte dovute.

> *Per esempio, immaginiamo un contribuente che avrebbe dovuto versare 10.000 euro di imposte ma non ha presentato la dichiarazione entro i termini. Se presenta la dichiarazione dopo 90 giorni, la sanzione applicabile sarebbe pari al 75% dell'imposta, ovvero 7.500 euro. Tuttavia, grazie alla possibilità di riduzione, la sanzione potrebbe scendere fino a 1.875 euro (un quarto del minimo).*

Conseguenze penali: quando il reato non è punibile

La mancata presentazione della dichiarazione non è solo un problema amministrativo, ma può avere anche **rilevanza penale**. L'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 stabilisce che, se l'omissione riguarda un'imposta superiore a 50.000 euro, il contribuente può essere perseguito penalmente. Tuttavia, l'art. 13, comma 2, dello stesso decreto offre una via d'uscita: se il contribuente presenta la dichiarazione entro il termine per quella dell'anno successivo e paga tutte le somme dovute (imposte, interessi e sanzioni), il reato non è punibile.Questo significa che, per evitare conseguenze penali, è fondamentale agire tempestivamente.

> *Ad esempio, se una dichiarazione relativa al 2023 non viene presentata entro il 31 ottobre 2024, il contribuente ha tempo fino al 31 ottobre 2025 per regolarizzare la propria posizione ed evitare procedimenti penali.*

Perché conviene comunque presentare la dichiarazione omessa

Anche se il termine di 90 giorni è già trascorso e il contribuente non si è ravveduto, è possibile presentare comunque la dichiarazione può essere una scelta strategica. Non solo permette di accedere alle riduzioni delle sanzioni, ma contribuisce a dimostrare una **volontà collaborativa** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, secondo l'art. 1, comma 1-bis del D.Lgs. 471/1997, se la dichiarazione viene presentata prima dell'avvio di controlli fiscali, le sanzioni sono significativamente più basse rispetto a quelle applicabili in caso di accertamento. Questo aspetto è particolarmente rilevante per chi teme l'avvio di ispezioni o verifiche da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La riforma ha introdotto un'importante novità con l'articolo 1, comma 1-bis del D.Lgs. 471/97, che crea un "percorso agevolato" per i contribuenti che presentano la dichiarazione dopo i 90 giorni ma prima dell'inizio di verifiche fiscali.

Nel dettaglio, per le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni, ma entro i termini di decadenza dell'accertamento (sette anni per i modelli dal 2024 in poi) e prima dell'inizio di qualsiasi attività di controllo, **la sanzione applicabile è pari al 75% delle imposte dovute**, anziché il 120% previsto per l'omessa dichiarazione definitiva.

Questa disposizione rappresenta un **notevole vantaggio per i contribuenti in ritardo**, che possono beneficiare di una riduzione significativa della sanzione presentando spontaneamente la dichiarazione, anche a distanza di anni dalla scadenza originaria.

Le nuove sanzioni per dichiarazione omessa dal 1° settembre 2024

A partire dal 1° settembre 2024, le sanzioni per omessa dichiarazione hanno subito modifiche sostanziali, con l'introduzione di un regime più chiaro e in alcuni casi più favorevole per i contribuenti. Il D.Lgs. 87/2024 ha ridisegnato il sistema sanzionatorio, abbandonando la precedente forbice che prevedeva sanzioni dal 120% al 240% delle imposte dovute.

La nuova disciplina, applicabile ai modelli REDDITI, IRAP e 770 relativi al periodo d'imposta 2023 (con scadenza ordinaria 31 ottobre 2024), stabilisce una sanzione proporzionale fissa pari al 120% delle imposte dovute. **Questo cambiamento segna una semplificazione rilevante rispetto al passato**, eliminando la discrezionalità nella determinazione della misura della sanzione entro il precedente intervallo.

La normativa distingue diverse situazioni, prevedendo sanzioni differenziate in base al momento della presentazione della dichiarazione e al versamento delle imposte:

- Per le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza originaria (dichiarazione tardiva), con versamento integrale delle imposte entro lo stesso termine, si applicano sanzioni in misura fissa;
- Per le dichiarazioni omesse (oltre i 90 giorni) ma presentate prima di controlli fiscali e prima della scadenza dei termini di decadenza dell'accertamento, la sanzione è pari al 75% delle imposte dovute;
- Per le dichiarazioni mai presentate o presentate dopo l'avvio di controlli fiscali, la sanzione è del 120% delle imposte dovute.

La presentazione tardiva oltre i 90 giorni: un'opportunità da cogliere

La riforma ha introdotto un'importante novità con l'articolo 1, comma 1-bis del D.Lgs. 471/97, che crea un "percorso agevolato" per i

contribuenti che presentano la dichiarazione dopo i 90 giorni ma prima dell'inizio di verifiche fiscali.

Nel dettaglio, per le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni, ma entro i termini di decadenza dell'accertamento (sette anni per i modelli dal 2024 in poi) e prima dell'inizio di qualsiasi attività di controllo, **la sanzione applicabile è pari al 75% delle imposte dovute**, anziché il 120% previsto per l'omessa dichiarazione definitiva.

Questa disposizione rappresenta un **notevole vantaggio per i contribuenti in ritardo**, che possono beneficiare di una riduzione significativa della sanzione presentando spontaneamente la dichiarazione, anche a distanza di anni dalla scadenza originaria.

È importante chiarire che, in linea generale, il ravvedimento operoso non può essere utilizzato per regolarizzare la violazione formale dell'omessa dichiarazione in sé. Tuttavia, è possibile utilizzare il ravvedimento operoso per le imposte non versate risultanti dalla dichiarazione omessa. Se il contribuente presenta comunque la dichiarazione omessa e versa integralmente le imposte dovute mediante ravvedimento operoso prima dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento, la sanzione per l'omessa dichiarazione viene ulteriormente ridotta.

Il ruolo della giurisprudenza costituzionale

La riforma si allinea ai principi enunciati dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 46 del 17 marzo 2023, che ha riconosciuto l'importanza di valutare il comportamento collaborativo del contribuente, anche se tardivo.

L'Agenzia delle Entrate, adeguandosi a tali principi, ha specificato nella risposta a interpello n. 450 del 2023 che, in caso di dichiarazione omessa e presentata oltre i 90 giorni, se le imposte sono state pagate (anche tardivamente), gli uffici possono ridurre la sanzione proporzionale ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 472/97.

Con il D.Lgs. 87/2024, questa possibilità di riduzione è stata formalizzata, prevedendo che la sanzione possa essere diminuita **fino a un quarto del minimo** (prima era fino alla metà). Questo significa che la sanzione del 75% potrebbe essere ulteriormente ridotta fino al 18,75% delle imposte dovute.

Comparazione con il sistema precedente

Nel regime antecedente al D.Lgs. 87/2024, se la dichiarazione omessa veniva trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva e prima di un controllo fiscale, le sanzioni erano dimezzate (dal 60% al 120% delle imposte dovute).

Il nuovo sistema risulta più vantaggioso in quanto:

1. L'arco temporale per beneficiare della riduzione è molto più ampio (fino ai termini di decadenza dell'accertamento)
2. La sanzione base è fissa (75%) e non oscillante in un intervallo
3. È prevista la possibilità di un'ulteriore riduzione a un quarto (18,75%)

Sanzioni fisse vs. sanzioni proporzionali: quando si applicano

Un elemento cruciale da considerare riguarda il momento del pagamento delle imposte in relazione all'applicazione delle sanzioni.

Le sanzioni fisse si applicano **esclusivamente** quando le imposte sono pagate entro i termini ordinari o, al più tardi, entro i 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione. Questo criterio, confermato dall'Agenzia delle Entrate durante il Videoforum del 27 gennaio 2024, modifica in senso sfavorevole al contribuente i precedenti criteri di computo della sanzione.

Se le imposte vengono pagate dopo i 90 giorni, anche in assenza di controlli, scatta la sanzione proporzionale (75% o 120% a seconda dei casi), eventualmente riducibile come sopra indicato.

Esempi pratici di applicazione delle sanzioni

Per comprendere meglio l'impatto delle nuove disposizioni, è utile analizzare alcuni esempi concreti:

Esempio 1: Un contribuente non presenta il modello REDDITI 2024 entro il 31 ottobre 2024, ma provvede a versare integralmente le imposte dovute entro il 29 gennaio 2025 (90 giorni dalla scadenza). In questo caso, si applica la sanzione fissa indipendentemente dal momento in cui presenterà la dichiarazione.

Esempio 2: Un contribuente non presenta il modello REDDITI 2024 entro il 31 ottobre 2024 e non versa le imposte entro i 90 giorni. A giugno 2025, prima di ricevere comunicazioni dall'Agenzia delle Entrate, decide di presentare la dichiarazione omessa e pagare le imposte. In questo caso la sanzione sarà del 75% delle imposte dovute, ma l'ufficio potrebbe ridurla fino al 18,75%.

Esempio 3: Un contribuente ha omesso la presentazione del modello REDDITI 2023 (scadenza 31 ottobre 2023). Se presenta la dichiarazione entro il 31 ottobre 2024, le sanzioni sono dal 60% al 120% delle imposte dovute. Se presenta il modello REDDITI 2024 omesso entro il 31 dicembre 2031 (termine di decadenza), le sanzioni sono pari al 75% delle imposte dovute, riducibili a discrezione dell'ufficio.

Implicazioni penali dell'omessa dichiarazione

È importante ricordare che l'omessa dichiarazione, al superamento della soglia di punibilità dei 50.000 euro, ha rilevanza penale ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 74/2000.

Per beneficiare della non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, del D.Lgs. 74/2000, il contribuente deve trasmettere la dichiarazione omessa **entro il termine per la presentazione di quella dell'anno successivo**, assicurandosi che non siano iniziati controlli e provvedendo al pagamento integrale di imposte, interessi e sanzioni.

Questo termine per la non punibilità penale è più ristretto rispetto a quello per beneficiare delle riduzioni sanzionatorie amministrative, creando un incentivo alla regolarizzazione tempestiva per evitare conseguenze penali.

Strategie per i contribuenti

Alla luce delle novità normative, è possibile delineare alcune strategie per i contribuenti che si trovano nella condizione di non aver presentato una dichiarazione nei termini:

- **Presentare comunque la dichiarazione omessa**, anche se tardivamente e dopo i 90 giorni: questo consente di beneficiare della sanzione ridotta al 75% invece del 120%;
- Se le imposte sono state già versate, seppur in ritardo, richiedere l'applicazione dell'ulteriore riduzione della sanzione fino al quarto del minimo (18,75%);
- **Agire prima possibile** per evitare che l'avvio di controlli fiscali faccia perdere la possibilità di accedere al regime sanzionatorio più favorevole;
- Per le violazioni con rilevanza penale, rispettare il termine più breve per la non punibilità (presentazione entro la dichiarazione dell'anno successivo).

La riforma del sistema sanzionatorio offre quindi nuove opportunità per i contribuenti che vogliono regolarizzare la propria posizione fiscale, confermando che, anche oltre i 90 giorni, **presentare la dichiarazione omessa conviene sempre**.

IN SINTESI

Quali sono le novità normative sulla dichiarazione omessa? A partire dal 1° settembre 2024, il D.Lgs. 87/2024 ha semplificato il sistema sanzionatorio, fissando una sanzione proporzionale al 120% dell'imposta dovuta e introducendo un percorso agevolato per chi presenta la dichiarazione oltre i 90 giorni ma prima di controlli fiscali.

Quali sanzioni si applicano per la dichiarazione omessa? La sanzione base è del 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di 250 euro. Tuttavia, se la dichiarazione viene presentata prima di un controllo fiscale, la sanzione è ridotta al 75% e può scendere fino al 18,75% se il contribuente paga spontaneamente le imposte.

Cosa succede se la dichiarazione viene presentata oltre i 90 giorni? Se presentata entro i termini di decadenza dell'accertamento (sette anni), la sanzione è del 75% dell'imposta dovuta, riducibile ulteriormente in caso di collaborazione del contribuente. Se invece la dichiarazione non viene mai presentata o arriva dopo un controllo fiscale, la sanzione rimane del 120%.

Ci sono conseguenze penali per la dichiarazione omessa? Sì, se l'imposta evasa supera i 50.000 euro, il contribuente può essere perseguito penalmente. Tuttavia, il reato non è punibile se la dichiarazione viene presentata entro l'anno successivo e tutte le imposte e sanzioni vengono pagate.

Conviene comunque presentare la dichiarazione omessa? Sì, perché permette di ridurre le sanzioni e dimostrare collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, evitando sanzioni più pesanti in caso di accertamento. Inoltre, la normativa premia chi regolarizza spontaneamente la propria posizione.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA