

CIRCOLARE N. 009/2025 DEL 28 GENNAIO 2025*OGGETTO***TARDIVA / OMESSA PRESENTAZIONE DEL
MODELLO REDDITI 2024 (P.I.2023)
MODELLO IRAP 2024 (P.I.2023)***RIFERIMENTI NORMATIVI*

ART. 1 D.LGS. 18.12.1997 N.471;
ART.13 D.LGS. 18.12.1997 N.472;
ART. 7-BIS D.LGS. 09.07.1997 N.241;
RISPOSTA INTERPELLO AE DEL 6.2.2020 N.31;
RISOLUZIONE AE DEL 24.12.2020 N.82/E.
DLgs. 14.6.2024 n. 87

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO TRIBUTARIO
SANZIONI
OMESSA E TARDIVA PRESENTAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
090
200

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N.10/2024 TARDIVA / OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO REDDITI 2023 (P.I.2022) MODELLO IRAP 2023 (P.I.2022)
CIRCOLARE N.29/2024 – DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE PERSONE FISICHE PER L'ANNO 2023 (MOD. REDDITI 2024 – PERSONE FISICHE);
CIRCOLARE N. 35/2024 - DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI PER L'ANNO 2023 (MOD. REDDITI 2024 – SOCIETÀ DI CAPITALI)
CIRCOLARE N.40/2024 – DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE PER L'ANNO 2023 (MOD. REDDITI 2024 – SOCIETÀ DI PERSONE);

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

Entro il 29.1.2025 (90 giorni dal 31.10.2024) è possibile regolarizzare la mancata presentazione, entro i termini ordinari (31.10.2024), del modello REDDITI 2024 e del modello IRAP 2024:

- presentando una dichiarazione tardiva;
- versando la sanzione ridotta pari a € 25,00.

Decorso il predetto termine la dichiarazione è considerata omessa e non può pertanto essere regolarizzata tramite il ravvedimento.

Di seguito si analizzano gli aspetti salienti delle disciplina in esame.

DICHIARAZIONE TARDIVA

In caso di presentazione della dichiarazione dei redditi oltre il termine previsto, si configura la fattispecie di tardiva ovvero omessa presentazione a seconda che intervenga entro o successivamente i 90 giorni dalla scadenza.

Con riferimento al modello REDDITI 2024/IRAP 2024, il cui termine (ordinario) di presentazione è scaduto il 31.10.2024, la dichiarazione non presentata entro i termini è considerata:

- tardiva, se trasmessa entro il **29.1.2025**;
- omessa, se trasmessa successivamente a tale data, ossia dal 30.1.2025.

Le violazioni di tardiva / omessa presentazione sono soggette a sanzioni differenziate; soltanto la tardiva presentazione può essere regolarizzata tramite il ravvedimento.

In particolare, è tardiva la dichiarazione presentata (per la prima volta) entro 90 giorni dal termine previsto e, pertanto, la stessa:

- è considerata valida;
- e comporta l'applicazione della sanzione ex art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 da € 250 a € 1.000, a prescindere dal versamento o meno delle imposte risultanti dalla stessa.

Con il DLgs. 87/2024 per le violazioni commesse dall'1.9.2024, ai sensi dell'art. 1 co. 1-bis del DLgs. 471/97, il legislatore ha stabilito che se la dichiarazione omessa è presentata con un ritardo superiore a 90 giorni ma prima del controllo ed entro i termini di accertamento (art. 43 del DPR 600/73), la sanzione non è del 120% ma del 75% delle imposte.

Esemplificando:

- per le violazioni commesse fino al 31.8.2024, ovvero fino al modello REDDITI 2023 (anno d'imposta 2022), se la dichiarazione è omessa e le imposte non sono versate, la sanzione va dal 120% al 240% del tributo dovuto. Invece, se la dichiarazione è omessa e non emergono tributi da versare, la sanzione è da 250,00 a 1.000,00 euro; se la dichiarazione poi è presentata entro il termine per l'invio di quella per il periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione è dimezzata, e diviene quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro (artt. 1 co. 1 e 5 co. 1 del DLgs. 471/97 post DLgs. 158/2015);
- per le violazioni commesse dall'1.9.2024, ovvero modello REDDITI 2024 (anno d'imposta 2023), si applica la sanzione per gli omessi versamenti del 25% di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 aumentata al triplo, quindi la sanzione è del 75% se la dichiarazione è presentata nei termini di accertamento e non ci sono stati controlli fiscali. Rimane invariata la sanzione fissa se non emergono tributi, da 250,00 a 1.000,00 euro (DLgs. 87/2024).

DICHIARAZIONE TARDIVA	
Presentazione delle dichiarazione entro 90 giorni dal termine ordinario ossia entro il 29.1.2024 per il Modello Redditi SC / IRAP 2024 P.I.2023 se l'esercizio è coincidente con l'anno solare.	
IMPOSTE DOVUTE	IMPOSTE NON DOVUTE
Sanzione da € 250,00 a € 1.000,00	

Inoltre, L'Agenzia ha chiarito che non opera la riduzione della sanzione alla metà, stabilita dall'art. 7, comma 4-bis, D.Lgs. n. 472/97, in caso di presentazione della dichiarazione entro 30 giorni. Tale previsione, infatti, non è applicabile alle fattispecie di ritardo per le quali è prevista una specifica disposizione sanzionatoria (ad esempio, tardivo invio del mod. REDDITI / IRAP / IVA).

Si rammenta inoltre che, come precisato dalla stessa Agenzia nella citata Circolare n. 42/E, alla presentazione di una **dichiarazione integrativa** nei 90 giorni dalla scadenza ordinaria di una dichiarazione (originaria) presentata entro il 31.10.2024, non è applicabile la sanzione relativa alla dichiarazione tardiva, bensì quella di dichiarazione irregolare.

La presentazione di una dichiarazione integrativa nei 90 gg comporta il pagamento della sanzione ridotta di € 27,78 anche nell'ipotesi di dichiarazione infedele; risulta inoltre necessario regolarizzare l'eventuale omesso versamento.

Tuttavia, se l'integrazione riguarda la correzione di errori rilevabili con i controlli 36-bis e 36-ter, va regolarizzato soltanto l'omesso/insufficiente versamento.

Pertanto, se entro il 29.1.2025 è presentato il mod. REDDITI / IRAP 2024 integrativo, la sanzione differisce a seconda che lo stesso sia finalizzato alla correzione di errori non rilevabili / rilevabili in sede di controllo automatizzato.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA ENTRO 90 GIORNI	
TIPOLOGIA DI ERRORE	SANZIONE
Non rilevabile in sede di controllo automatizzato e formale, che configura la fattispecie della dichiarazione infedele (ad esempio, omessa indicazione di un reddito da locazione)	<ul style="list-style-type: none"> • sanzione pari a € 250,00 ex art. 8 D.lgs. n.471/97; • sanzione del 30% ex art.13 D.lgs. n. 471/97, connessa all'eventuale omesso versamento; <p>Al fine del ravvedimento è dovuta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la sanzione ridotta ad 1/9 ex art. 13, comma 1, lett. a/bis), D.lgs. n.472/97, pari a € 27,78 (250 x 1/9); • la sanzione ridotta collegata all'omesso versamento.
Rilevabile mediante controllo automatizzato e formale	Non è applicabile la sanzione di € 250,00 prevista per la dichiarazione tardiva, bensì la sola sanzione, pari al 30% di quanto non versato, ridotta a seconda del momento di effettuazione del versamento.

REGOLARIZZAZIONE TRAMITE RAVVEDIMENTO

Per regolarizzare il mod. REDDITI / IRAP 2024 entro 90 giorni è necessario:

⇒ presentare la dichiarazione.

A tal fine nel Frontespizio non va barrata la casella "Correttiva nei termini", "Dichiarazione integrativa", "Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)" o "Dichiarazione integrativa errori contabili";

⇒ versare la sanzione ridotta pari a € 25 (250 x 1/10) ex art. 13, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/97, riportando nel mod. F24:

- il codice tributo “8911”;

- quale periodo di riferimento, l’anno cui si riferisce la violazione, ossia “2023” per il mod. REDDITI 2024.

VIOLAZIONE	TERMINE RAVVEDIMENTO	SANZIONE MINIMA	RIDUZIONE	SANZIONE RIDOTTA
Dichiarazione tardiva	90 giorni	€ 250,00	1/10	€ 25,00

La sanzione ridotta va versata “contestualmente” alla presentazione della dichiarazione. La “contestuale” effettuazione degli adempimenti per l’operatività del ravvedimento (rimozione della violazione, versamento sanzione ridotta ed interessi) va intesa, come precisato nella CM 10.7.98, n. 180/E, nel senso che gli stessi devono essere conclusi entro il termine previsto per il ravvedimento e non che devono essere effettuati necessariamente lo stesso giorno.

Così, per regolarizzare l’omessa presentazione del mod. REDDITI / IRAP entro 90 giorni il contribuente deve presentare la dichiarazione, nonché versare la sanzione ridotta. Tali adempimenti possono essere effettuati in momenti differenti, sempreché entro il termine di 90 giorni (29.1.2025) stabilito per il ravvedimento.

IMPOSTE RISULTANTI DALLA DICHIARAZIONE TARDIVA

Le imposte risultanti dalla dichiarazione tardiva, se non versate entro il termine stabilito, possono essere regolarizzate anche oltre 90 giorni beneficiando delle riduzioni previste per il ravvedimento. Sul punto va evidenziato che:

- la Corte di Cassazione nella sentenza 1.6.2007, n. 12883, ha sancito che ai fini del perfezionamento del ravvedimento della dichiarazione tardiva è necessario regolarizzare entro 90 giorni anche l’omesso versamento delle imposte dalla stessa risultanti, con gli interessi e la relativa sanzione ridotta;
- l’Agenzia delle Entrate, in occasione dell’invio delle lettere di compliance riferite alla mancata presentazione del mod. REDDITI 2021 entro il 30.11.2021, ha precisato che le imposte, gli interessi e la sanzione ridotta connessi all’omesso versamento non devono necessariamente essere corrisposti “contestualmente” alla presentazione della dichiarazione tardiva, con conseguente possibilità di versamento anche oltre 90 giorni. La presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte costituiscono adempimenti distinti, privi di “collegamento” reciproco.

Per evitare l’applicazione della sanzione del 30% di cui all’art. 13, D.Lgs. n. 471/97, è richiesto il versamento di:

- imposte non versate;
- interessi di mora (2% dall’1.1.2025, 2,5% dall’1.1.2024), calcolati a giorni;
- sanzione ridotta pari al 3,75% (30% x 1/8) se la regolarizzazione interviene dopo 90 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d’imposta successivo ex art. 13, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/97.

Ai fini della regolarizzazione, relativamente agli interessi e alla sanzione ridotta nel mod. F24 vanno riportati i seguenti codici tributo.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

INTERESSI	
CODICE TRIBUTO	TIPOLOGIA DI IMPOSTA
1940	Cedolare secca
1942	IVIE
1943	IVAFE
1944	Imposta sostitutiva regime minimi / forfettari
1989	IRPEF
1990	IRES
1991	IVA
1993	IRAP
1994	Addizionale regionale
1998	Addizionale comunale
SANZIONI	
CODICE TRIBUTO	TIPOLOGIA DI IMPOSTA
8901	IRPEF
8902	Addizionale regionale IRPEF
8926	Addizionale comunale IRPEF
8904	IVA
8907	IRAP
8911	Altre violazioni tributarie relative ad imposte sui redditi, imposte sostitutive, IRAP, IVA
8918	IRES
8940	Cedolare secca
8942	IVIE
8943	IVAFE
8944	Imposta sostitutiva regime minimi / forfettari

DICHIARAZIONE TARDIVA E RAVVEDIMENTO MOD. REDDITI / IRAP 2024	
SANZIONI	INTERESSI
Presentazione della dichiarazione entro 90 giorni dal termine ordinario (ossia entro il 29.1.2025)	Se risultano imposte a debito non versate
Versamento di una sanzione ridotta pari a € 25,00 (250 x 1/10) per ciascuna dichiarazione	Versamento degli interessi legali (2% - 2,5%) decorrenti dalla scadenza del versamento
	Versamento di una sanzione ridotta a seconda del momento di regolarizzazione dell'omesso versamento (entro 15 / 30 / 90 giorni, ecc.)

Si rammenta che l'art. 13-bis, D.Lgs. n. 472/97 riconosce il c.d. "ravvedimento parziale" degli omessi versamenti.

DICHIARAZIONE OMESSA

È considerata omessa ovvero non presentata la dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni (ossia dal 29.1.2025 per il mod. REDDITI / IRAP 2024).

Tale violazione non è regolarizzabile tramite il ravvedimento e pertanto l'Ufficio applicherà la sanzione ex art. 1, D.Lgs. n. 471/97, ossia:

- pari al 120% delle imposte dovute con un minimo di € 250 (prima del DLSg 14.6.2024 n.87 la sanzione era dal 120% al 240% delle imposte dovute, con minimo di € 250);
- da € 250 a € 1.000 se non sono dovute imposte, con aumento fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

Se la dichiarazione (omessa) è presentata entro i termini di accertamento, prima di qualunque attività di controllo di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, si applica per le **violazioni commesse dal 1.9.2024** la sanzione per gli omessi versamenti

- del 25% di cui all'art 13 Dlgs 471/97 aumentata del triplo, quindi del 75%;
- Da € 250,00 a € 1.000,00 (aumentate fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili) se non sono dovute imposte.

Diversamente per le violazioni **precedenti al 1.9.2024** è prevista la seguente sanzione ridotta se la dichiarazione (omessa) era presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, prima di qualunque attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, (ad esempio se entro il 31.10.2024 è presentato il mod redditi 2023):

- dal 60% al 120% delle imposte dovute, con minimo di € 200;
- da € 150 a € 500 se non sono dovute imposte, con aumento fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

Va considerato che:

- la dichiarazione presentata decorso il termine di 90 giorni, ancorché omessa e sanzionabile come tale, costituisce titolo per la riscossione delle imposte risultanti dalla stessa, come previsto all'art. 2, comma 7, DPR n. 322/98;
- la presentazione della dichiarazione entro il termine di quella successiva consente di evitare l'applicazione della sanzione penale ex art. 5, D.Lgs. n. 74/2000, la cui soglia di punibilità è fissata a € 50.000.

Nella Risposta 20.10.2023, n. 450 l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la sanzione in misura fissa, prevista in caso di "imposte non dovute", è applicabile soltanto qualora il versamento delle imposte "sia stato effettuato entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione". Se il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione omessa è effettuato oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione (ossia, dal 30.1.2025 per le imposte relative al mod. REDDITI 2025), è applicabile la sanzione proporzionale.

CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE OMESSA

Nel caso in cui dalla dichiarazione omessa emerga un credito l'Agenzia, nella Risoluzione 24.12.2020, n. 82/E, ha precisato che il contribuente è tenuto a presentare un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38, DPR n. 602/73 (come già chiarito nella Risoluzione 30.1.2008, n. 25/E). Inoltre, se il medesimo credito è riportato nella dichiarazione successiva, validamente

presentata, per il relativo riconoscimento va fatto riferimento ai chiarimenti forniti con la Circolare 25.6.2013, n. 21/E.

Pertanto:

- è legittima l'emissione della comunicazione di irregolarità (avviso bonario) per "credito indebitamente fruito" derivante dai controlli automatizzati delle dichiarazioni ex art. 36-bis, DPR n. 600/73;
- grava sul contribuente dimostrare l'effettiva esistenza del credito esposto. A seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza fornendo all'Ufficio idonea documentazione entro 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione;
- L'Ufficio che riscontra l'esistenza contabile del credito, anziché richiedere il pagamento corrispondente all'utilizzo indebito del credito seguito da un'istanza di rimborso, può, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, scomputare direttamente il credito dalle somme complessivamente dovute in base all'originaria comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, emettere una "comunicazione definitiva" con la rideterminazione delle somme che residuano da versare a seguito dello scomputo operato.

Non è possibile la compensazione tra eccedenze d'imposta a credito (IRPEF) e a debito (addizionale) emergenti, contestualmente, da una dichiarazione omessa.

Il recupero dell'eccedenza a credito, come sopra evidenziato, è infatti consentito previo riscontro da parte dell'Ufficio dell'effettività sostanziale della stessa e, a tal fine, può essere richiesto al contribuente di produrre la documentazione contabile ed extracontabile necessaria.

OMESSA PRESENTAZIONE DEL QUADRO RW

Con riferimento all'omessa presentazione del quadro RW nell'ambito del mod. REDDITI 2024 va innanzitutto considerato che, come confermato dall'Agenzia nella citata Risoluzione n. 82/E, è consentito inviare il quadro RW unitamente al Frontespizio della dichiarazione.

Relativamente alle sanzioni applicabili, qualora il quadro RW sia presentato:

- entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione, trova applicazione:
 - la sanzione di cui all'art. 5, comma 2, ultimo periodo, DL n. 167/90, pari a € 258;
 - la sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 471/97 (30%), se l'omissione ha prodotto anche effetti sostanziali sull'IVIE / IVAFE (in tale ipotesi sono dovuti anche i relativi interessi).

Non è dovuta la sanzione di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 471/97 considerato che la violazione degli obblighi di liquidazione dell'IVIE / IVAFE non ha riflessi sulla dichiarazione annuale in quanto tale.

PRESENTAZIONE QUADRO RW	SANZIONE
Entro 90 giorni	€ 258 quadro RW tardivo (entro 90 giorni dal termine ordinario) +

	30% se l'omissione ha prodotto anche effetti sostanziali sulle imposte dovute a titolo di IVIE / IVAFE
--	--

- oltre 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, è applicabile:
 - la sanzione di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 471/97 (dal 90% al 180%), senza maggiorazione della stessa di 1/3 o raddoppio in quanto l'IVIE / IVAFE non derivano da "redditi" prodotti all'estero;
 - la sanzione di cui all'art. 5, comma 2, primo o secondo periodo, DL n. 167/90 (dal 3% al 15% o dal 6% al 30% per gli investimenti in Stati "black list").

PRESENTAZIONE QUADRO RW	SANZIONE	
Oltre 90 giorni	Stati "non black list"	dal 3% al 15% di quanto non dichiarato
	Stati "black list"	dal 6% al 30% di quanto non dichiarato
	sanzione dal 90% al 180% (in caso di recupero della maggiore imposta)	

La regolarizzazione dell'omessa presentazione del quadro RW:

- entro 90 giorni richiede il versamento della sanzione ridotta pari a € 28,67 (258 x 1/9);
- oltre 90 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione (2024) comporta l'applicazione della sanzione ridotta dello 0,38% (3% x 1/8) ovvero dello 0,75% (6% x 1/8).

Se l'omissione ha prodotto effetti anche ai fini IVIE / IVAFE è possibile procedere anche alla relativa regolarizzazione. Va evidenziato, infine, che nel caso in cui il contribuente abbia omesso anche la dichiarazione dei redditi collegati alle attività / investimenti detenuti all'estero, è necessario provvedere anche alla regolarizzazione degli stessi, beneficiando comunque della riduzione delle sanzioni previste dal ravvedimento.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

Cordiali saluti.

STUDIO ADRIANI
Dottori Commercialisti Associati -
 ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
 dott.ssa Adriana ADRIANI

**ALLEGATO 1 – TABELLA REGIME SANZIONATORIO PER DICHIARAZIONI
REDDITI OMESSI E TARDIVI**

FATTISPECIE	VIOLAZIONI SINO AL 31.8.2024	VIOLAZIONI DAL 1.9.2024	NORMATIVA DI RIFERIMENTO E PRASSI
Omessa dichiarazione	dal 120% al 240% del tributo dovuto	120% del tributo dovuto (minimo € 250)	Art. 1 c.1 Dlgs 471/97
Omessa dichiarazione (senza imposte dovute)	Da € 250 a € 1.000		Art. 1 c.1 Dlgs 471/97
Dichiarazione presentata entro 90 giorni	Da € 250 a € 1.000		CIRC AE N.42 DEL 12.10.2016
Dichiarazione presentata entro il termine di quella successiva senza controlli	Da 60% al 120% delle imposte dovute (minimo €200)	N.A.	Art. 1 c.1 Dlgs 471/97
Dichiarazione presentata entro il termine di quella successiva senza controlli (senza imposte dovute)	Da € 150 a € 500	N.A.	Art. 1 c.1 Dlgs 471/97
Dichiarazione presentata entro il termine di accertamento senza controlli	NON PREVISTA	75% delle imposte dovute	Art. 1 c.1-bis Dlgs 471/97
Dichiarazione presentata entro il termine di accertamento senza controlli (senza imposte dovute)	NON PREVISTA	Da € 250 a € 1000	Art. 1 c.1-bis Dlgs 471/97
Redditi esteri non dichiarati	Aumento di un terzo	N.A.	Art. 1 c.8 Dlgs 471/97
Redditi presunti dalla violazione delle norme in tema RW se lo stato estero è "paradiso Fiscale"	Dal 240% al 480% dell'imposta dovuta (min € 500)	240% dell'imposta dovuta (min € 500)	Art. 12 del DL 78/2009