

Risposta n. 450/2023

OGGETTO: IVA – Omessa fatturazione ed omessa presentazione della dichiarazione – Sanzioni applicabili e relativo ravvedimento operoso – Decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 471 e n. 472

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], nel prosieguo istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante è una società che dal 2016 cura in Italia aste immobiliari, fornendo servizi relativi all'organizzazione delle relative vendite.

La società è «*domiciliata negli [...] e registrata ai fini IVA in Italia mediante nomina di rappresentante fiscale dal [...] aprile 2023*».

In riferimento ai servizi resi, l'istante precisa di non essere «*parte del contratto di compravendita, che sarà perfezionato dal venditore (cioè il proprietario dell'immobile) e dall'acquirente. Secondo le disposizioni della normativa IVA dell'Unione europea e*

italiana (in particolare, l'art. 47, Direttiva 2006/112/CE, e l'art. 7-quater, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972), i servizi resi da [ALFA] si qualificano ai fini IVA come relativi a beni immobili, in ragione del fatto che tali servizi sono strettamente connessi al bene immobile ceduto, che è indispensabile affinché [ALFA] possa rendere i propri servizi.

Pertanto, [ALFA] avrebbe dovuto addebitare l'IVA italiana relativa ai servizi d'asta per gli immobili ubicati in Italia resi a clienti privati e a soggetti passivi non stabiliti in Italia.

Considerato che [ALFA] non ha dichiarato ai fini dell'IVA italiana i predetti servizi svolti dal 2016 fino al momento in cui si è registrata ai fini IVA in Italia, la Società Istante intende regolarizzare le violazioni compiute (si specifica che «le uniche operazioni da regolarizzare da parte della Società Istante sono le forniture di servizi d'asta soggette all'aliquota del 22%», ndr.) applicando il ravvedimento operoso regolato dall'art. 13, D.lgs. 472/1997.».

A tal fine, «oltre a porre in essere i relativi adempimenti, tra cui l'emissione delle relative fatture con IVA, la loro imputazione nei libri contabili IVA e nelle relative dichiarazioni IVA annuali, la società Richiedente intende pagare le seguenti sanzioni amministrative:

- mancata fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili: sanzione dal 90% al 180% dell'IVA non documentata, con un minimo di € 500, prevista dall'art. 6, comma 1, D.lgs. 471/1997;*

- omessa comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA: sanzione da € 500 a € 2.000 per ciascuna comunicazione, prevista dall'art. 11, comma 2-ter, D.lgs. 471/1997. Tale sanzione è applicabile dal 2017 in poi;*

· *mancata tenuta delle scritture contabili ai fini IVA: sanzione da € 1.000 a € 8.000, prevista dall'art. 9, comma 1, D.lgs. 471/1997.*

Le suddette sanzioni saranno ridotte secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 1, D.lgs. 472/1997.

Inoltre, [ALFA] pagherà l'importo dell'IVA e gli interessi dovuti, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, D.lgs. 472/1997.».

Stante quanto sopra, «*al fine di determinare l'importo dovuto per completare la regolarizzazione*», l'istante chiede «*di chiarire se:*

1) *l'importo dell'IVA da versare è compreso nell'importo totale pattuito e ricevuto da [ALFA] sia in caso di forniture "B2C" che "B2B";*

2) *la sanzione relativa all'omessa tenuta della contabilità, prevista dall'art. 9, comma 1, D.lgs. 471/1997, sia da applicare una sola volta per tutte le violazioni compiute;*

3) *al fine di completare il ravvedimento operoso sia da pagare anche la sanzione prevista dall'art. 5, comma 6, D.lgs. 471/1997;*

4) *al fine di completare il ravvedimento operoso sia da pagare anche la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, D.lgs. 471/1997;*

5) *la sanzione prevista dall'articolo 5, comma 1, D.lgs. 471/1997 può essere pagata su base volontaria, anche se è applicabile il ravvedimento operoso di cui al citato articolo 13, comma 1, D.lgs. 472/1997, versando l'importo di 250 euro per ciascun anno, tenuto conto che l'IVA dovuta sarà regolarizzata tramite ravvedimento operoso della omessa fatturazione.».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, seguendo la numerazione dei quesiti formulati, l'istante ritiene che:

1) *«Anche se l'accordo tra le parti prevede che le forniture effettuate dalla Società Istante siano "assoggettate ad eventuale IVA applicabile" e non vi sia una specifica esenzione dalla fatturazione per le forniture effettuate da [ALFA], [...] il corrispettivo pattuito e corrisposto dai clienti include l'IVA.».*

Si aggiunge che *«sarebbe difficile o forse impossibile per [ALFA] addebitare ora un ulteriore importo di IVA al cliente. Pertanto, nel caso in cui l'IVA dovesse essere aggiunta all'importo concordato e pagato dai clienti, [ALFA] sosterebbe il costo dell'IVA, violando il principio di neutralità dell'IVA.».*

Inoltre, il principio sancito dall'art. 18, comma 2, D.P.R. 633/1972, potrebbe essere esteso al caso di specie. Infatti, anche se in linea di principio è richiesta una fattura per le forniture effettuate da [ALFA] rilevanti ai fini dell'IVA italiana, la Società Istante e i propri clienti non ne erano a conoscenza e ritenevano che non si dovessero emettere fatture. Pertanto, al fine di calcolare l'importo dell'IVA dovuta per completare il ravvedimento operoso, [ALFA] ritiene che essa debba essere scorporata dall'importo totale già pattuito e pagato dai clienti.»;

2) *«la formulazione dell'art. 9, comma 1, D.lgs. 471/1997, consenta di applicare un'unica sanzione [...] pari a 1.000 euro diviso 6, ovvero 166,67 euro.»;*

3) *«la formulazione dell'articolo 5, comma 6, D.lgs. 471/1997, trovi applicazione solo nel caso di omissione della presentazione della comunicazione e non in quelli in cui essa sia presentata tardivamente con la spontanea registrazione ai fini IVA mediante nomina di un rappresentante fiscale. [...] Considerando che [ALFA] ha inviato la*

comunicazione su base volontaria, senza alcuna richiesta da parte delle autorità fiscali italiane, la Società Istante ritiene che la sanzione prevista dall'articolo 5, comma 6, D.lgs. 471/1997, non sia dovuta al fine di completare il ravvedimento operoso.»;

4) *«non debba essere pagata la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1, D.lgs. 471/1997, perché assorbita dalla sanzione per l'omessa dichiarazione IVA prevista dall'art. 5, comma 1, D.lgs. 471/1997.»;*

5) *«la sanzione prevista dall'art. 5, comma 1, D.lgs. 471/1997, possa essere corrisposta su base volontaria, pur non applicando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, D.lgs. 472/1997.*

In particolare, sulla base della circolare 54/E/2002, qualora l'IVA dovuta venisse regolarizzata attraverso il ravvedimento operoso, non ci sarebbero più imposte da pagare e la sanzione applicabile sarebbe solo quella formale da € 250 a € 2.000, ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.lgs. 471/1997. In particolare, [ALFA] ritiene possibile pagare l'importo di 250 euro per regolarizzare la violazione.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Va in primo luogo rilevato che non costituiscono oggetto di interpello né le violazioni dell'istante diverse da quelle che essa riepiloga nell'istanza presentata con riferimento alle operazioni poste in essere dal 2016 - che si assumono acriticamente - né violazioni proprie di terzi in riferimento alle medesime operazioni (si pensi, *in primis*, ai committenti dei servizi).

Su tali elementi rimangono quindi impregiudicati eventuali controlli degli Uffici competenti, anche in riferimento ad assunti e circostanze di fatto non verificabili nella presente sede.

Sembra inoltre opportuno ribadire alcuni principi di ordine generale già oggetto di precedenti documenti di prassi e chiarimenti resi in risposta a specifiche richieste formulate dai contribuenti sul ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare:

a) *«non è consentito avvalersi del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, in sede di ravvedimento operoso, essendo il ricorso a detto istituto consentito ai soli uffici dell'amministrazione finanziaria in sede di contestazione della violazione (Cfr., per tutti, le circolari n. 180 del 10 luglio 1998 e n. 42/E del 12 ottobre 2016).»* (così, tra le più recenti, la risposta n. 517 pubblicata il 18 ottobre 2022 nell'apposita sezione del sito istituzionale della scrivente). In altre parole, quindi, ciascuna violazione commessa va singolarmente ravveduta;

b) *«la dichiarazione presentata oltre novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione è da considerarsi, comunque, omessa con la conseguenza che le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del ravvedimento operoso.»* (così già la circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016).

Tanto precisato, in ordine ai quesiti formulati, volendone seguire la numerazione, si osserva quanto segue.

1) Importo dell'IVA da versare

Al fine di garantire che l'imposta sul valore aggiunto gravi unicamente sul consumatore finale la stessa è caratterizzata da uno specifico meccanismo: la rivalsa.

Tale meccanismo consente di addebitare l'imposta nei vari passaggi da soggetto passivo a soggetto passivo sino al consumatore finale, il quale rimane, in ultimo, inciso dalla stessa.

A questo fine, l'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), tra l'altro, prevede che: *«Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.*

Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27. [...]».

La norma non contempla espressamente l'ipotesi in cui l'operazione debba essere obbligatoriamente documentata con fattura e questa venga omessa.

Soccorrono sul punto le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, secondo cui *«la direttiva 2006/112, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano*

la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.» (così la sentenza 1 luglio 2021, causa C-521/19).

Facendo applicazione dei principi appena richiamati, deve dirsi che il prezzo concordato (e, nel caso di specie, incassato) per il servizio reso, inizialmente non fatturato, va inteso come comprensivo dell'imposta laddove il cessionario/committente non possa esercitare la relativa detrazione - tipicamente laddove si tratti di un consumatore finale o un soggetto non residente - e al netto della stessa in ipotesi contraria (in generale quando il cessionario/committente è un soggetto passivo d'imposta).

In assenza di specifico dettaglio sugli acquirenti dei beni immobili, elencati nell'istanza, ai quali sono stati resi nel corso del tempo i servizi che l'istante vuole ora fatturare in sede di ravvedimento, nessuna ulteriore indicazione può aggiungersi.

2) Violazioni degli obblighi relativi alla contabilità

In base all'articolo 9 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, *«1. Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000. [...]*

3. La sanzione può essere ridotta fino alla metà del minimo qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, sempreché non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute. Essa è irrogata in misura doppia se vengono accertate evasioni dei tributi diretti e dell'imposta sul valore aggiunto complessivamente superiori, nell'esercizio, a euro 50.000. [...]».

Alla luce di quanto sopra, fermo restando che la sanzione è da considerarsi unica per le scritture/documenti che non sono tenuti e poi conservati nel rispetto della legge, altrettanto non può dirsi per la reiterazione del comportamento tra i vari periodi d'imposta. Ciò sia per la già richiamata impossibilità di fare ricorso all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997 in sede di ravvedimento, sia perché le violazioni (omessa tenuta e successiva conservazione) si configurano di anno in anno (sarebbe ad esempio impossibile considerare unitariamente una fattura che doveva essere emessa, e poi conservata, nel 2017 con altra del 2021).

L'istante potrà dunque procedere a regolarizzare la propria posizione anche ai fini della sua contabilità, istituendo i libri ed i registri necessari, nonché emettendo le fatture per le operazioni poste in essere, con contestuale versamento di una sanzione *ex* articolo 9, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, ridotta in base alla previsione dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, per ciascun periodo d'imposta sanato.

3) Dichiarazioni di inizio o variazione di attività

L'articolo 35 del decreto IVA prevede che *«1. I soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia; la dichiarazione è redatta, a pena di nullità, su modelli conformi a quelli approvati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita I.V.A. che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della*

cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto.

2. Dalla dichiarazione di inizio attività devono risultare:

[...] b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale, o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale e deve essere inoltre indicato il codice fiscale per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;

c) per i soggetti residenti all'estero, anche l'ubicazione della stabile organizzazione;

d) il tipo e l'oggetto dell'attività e il luogo o i luoghi in cui viene esercitata anche a mezzo di sedi secondarie, filiali, stabilimenti, succursali, negozi, depositi e simili, il luogo o i luoghi in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti prescritti dal presente decreto e da altre disposizioni;

[...] f) ogni altro elemento richiesto dal modello ad esclusione dei dati che l'Agenzia delle entrate è in grado di acquisire autonomamente. [...]».

Sotto il profilo sanzionatorio, in base all'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, «[...] 6. Chiunque, essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni di inizio o variazione di attività, previste dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o la presenta con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti è punito con sanzione da euro 500 a euro 2.000. [...] La sanzione è ridotta ad un quinto del minimo

se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio.».

In merito, come «chiarito dalla circolare ministeriale n. 23 del 25 gennaio 1999 "tale attenuante specifica, [...], non esclude la possibilità di regolarizzazione spontanea" delle violazioni commesse entro i termini di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Da tale precisazione discende che, pur essendo espressamente prevista, quale unica violazione punibile, l'omessa presentazione della dichiarazione di inizio o variazione di attività (oltre a quella di presentazione della stessa con indicazioni incomplete o inesatte), resta comunque sanzionabile - in forza della lettura coordinata dell'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n.471 del 1997 con quello concernente l'istituto del ravvedimento operoso - anche la presentazione della dichiarazione oltre i termini ordinariamente previsti;» (così la risposta n. 86 pubblicata il 5 marzo 2020).

La presentazione tardiva, seppur spontanea, della dichiarazione di inizio o variazione di attività è dunque sempre sanzionabile, con l'effetto che, al fine di evitare tale esito, il ravvedimento risulta imprescindibile.

4)-5) Omessi versamenti ed omessa dichiarazione IVA

L'autoliquidazione di tributi ed imposte insieme alla comunicazione dei relativi dati (cfr., per l'IVA, l'articolo 21-*bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), nonché alla presentazione della dichiarazione annuale costituiscono i cardini su cui si fonda il sistema fiscale italiano ed il connesso apparato di controllo (in questo senso si veda, anche di recente, Corte Costituzionale, sentenza 17 marzo 2023, n. 46).

Presidiano tali adempimenti diverse norme sanzionatorie del d.lgs. n. 471 del 1997, tra cui, per quanto qui di interesse:

a) l'articolo 13: *«1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato [...].*

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto. [...]»;

b) l'articolo 11, comma 2-ter: *«L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, prevista dall'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, è punita con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita ai sensi del periodo precedente, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.»*;

c) il già citato articolo 5: *«1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. Per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non*

è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite. [...] La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 250. [...]]»;

Dalle norme richiamate, fermo quanto già rilevato in risposta ai precedenti quesiti, si evince che un contribuente che voglia porre rimedio al proprio precedente comportamento omissivo, dovrebbe, tra l'altro, per ciascun periodo d'imposta (*rectius*, anno solare di riferimento):

- emettere le fatture trascurate [si veda la risposta al quesito *sub 1*)]. Da notare che la data di emissione da riportare sul documento sarà, ovviamente, il giorno in cui si procede (la data di trasmissione al Sistema di Interscambio, laddove il contribuente volesse procedere su base volontaria tramite fattura elettronica *ex* articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127), mentre quella dell'operazione il giorno dell'avvenuto incasso del corrispettivo per il servizio reso (la "data fattura" di cui alla richiamata fatturazione elettronica via SdI);

- comunicare i dati delle liquidazioni periodiche cui non ha provveduto, salvo *«la regolarizzazione intervenga direttamente con la dichiarazione annuale IVA ovvero successivamente alla sua presentazione»* (cfr. la risoluzione n. 104/E del 28 luglio 2017). Ipotesi nelle quali, dunque, la presentazione della dichiarazione assorbe il diverso adempimento comunicativo;

- presentare la relativa dichiarazione IVA (da considerarsi comunque formalmente omessa, laddove successiva al novantesimo giorno dalla scadenza del termine di presentazione) e versare l'imposta eventualmente dovuta oltre interessi.

A ciò si aggiungono le sanzioni del caso e, dunque, quella per:

i) l'omessa fatturazione (e registrazione), pari al novanta per cento dell'imposta non fatturata con un minimo di euro 500 per ciascun documento (cfr. l'articolo 6, commi 1 e 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);

ii) l'omessa comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, con un minimo di euro 500 per ognuna (si veda il sopra richiamato articolo 11, comma 2-ter, del medesimo d.lgs. n. 471);

iii) l'omesso versamento dell'IVA dovuta, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. l'articolo 13 del d.lgs. n. 471);

iv) l'omessa presentazione della dichiarazione, pari al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 250 (si veda il già citato articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 471).

Fermo restando che le prime tre violazioni con conseguenti sanzioni [punti da i) a iii) dell'elenco] possono costituire oggetto di ravvedimento *ex* articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 - con riduzione tipicamente ad un sesto nel caso prospettato dall'istante [cfr. la lettera b-ter) di tale articolo], ma comunque dipendente dal momento in cui avrà materialmente luogo il ravvedimento - risulta opportuno chiarire i rapporti tra quelle richiamate *sub* iii) e iv).

In merito, va evidenziato come in caso di omessa presentazione della dichiarazione, il versamento integrale delle relative imposte comporta l'applicazione della sanzione fissa di cui all'articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (euro 250 ovvero 200, qualora la dichiarazione, anche se omessa, sia presentata dal contribuente 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) solo nell'ipotesi in cui detto versamento sia stato effettuato entro il termine di cui agli articoli 8, commi 1 e 6, nonché 2, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (ovvero entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione).

Pertanto, scaduto il suddetto termine, anche ove sia riscontrato il versamento del debito d'imposta da parte del contribuente, deve applicarsi la sanzione proporzionale di cui all'articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (dal 120 al 240 per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta, con un minimo di euro 250 ovvero dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200, 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).

Nei limiti segnalati la sanzione prevista dall'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 può dirsi quindi assorbita da quella del precedente articolo 5.

Ciò fermo restando che l'Ufficio, in sede di eventuale controllo, non solo terrà comunque conto delle somme spontaneamente versate a titolo di sanzioni - versamento che non trova alcun ostacolo normativo - ma potrà fare applicazione degli articoli 7, comma 4 e 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)