

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **Delega fiscale: le principali novità per i contribuenti**

### **Premessa**

Recentemente sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale alcuni decreti (D.Lgs. n. 156/2015, 157/2015, 158/2015, 159/2015) che hanno introdotto numerose **modifiche alla disciplina del contenzioso, delle sanzioni e della riscossione dei tributi.**

Considerata la portata delle innovazioni, il legislatore ha previsto uno **"scaglionamento" delle riforme, diversificando l'entrata in vigore delle varie disposizioni.** In particolare:

- la riforma delle **sanzioni penali**, così come le **disposizioni in materia di riscossione, si applicano già a partire dal 22.10.2015;**
- le disposizioni **in materia di contenzioso tributario**, invece, **si applicano a partire dal prossimo 01.01.2016;**
- le disposizioni in materia di **sanzioni amministrative si applicano a partire dal 01.01.2017** (salvo una eccezione).

Di seguito illustriamo le principali modifiche apportate dai decreti attuativi della c.d. "delega fiscale".

### **Le novità in materia di riscossione delle imposte (dal 22.10.2015)**

Segnaliamo da subito l'introduzione di una nuova ipotesi di rateazione in deroga, grazie a **cui i contribuenti decaduti da un precedente piano possono accedere ad una nuova rateazione** (seppure più limitata rispetto all'ordinario).

#### **Rateazione in deroga**

Secondo quanto previsto dall'articolo 15, comma 7, del D.Lgs. n. 159/2015 le **somme iscritte a ruolo non ancora versate**, oggetto di piani di rateazione

**concessi** dagli agenti della riscossione e **decaduti nei 24 mesi antecedenti l'entrata in vigore del decreto** (22.10.2015), possono su richiesta del contribuente **(da presentare entro il 21.11.2015)**, essere ripartite fino a un massimo di 72 rate mensili.

In tal caso, **il mancato pagamento di due rate anche non consecutive**, determina la **decadenza automatica dal beneficio della rateazione**

Si deve segnalare che possono essere ammessi al nuovo piano di rateazione solo ed esclusivamente i debitori che hanno **ottenuto il piano di rateazione e sono decaduti dallo stesso nei 24 mesi precedenti alla data del 22.10.2015**. Non è quindi sufficiente che il contribuente sia decaduto entro i 24 mesi: è necessario anche che il piano sia concesso entro il predetto termine. Rimangono esclusi, quindi, tutti quei contribuenti che sono decaduti da un piano di rateazione concesso nel periodo antecedente al termine previsto dal D.Lgs. n. 159/2015.

Ad esempio, **nel caso in cui il 30.06.2014** (entro il termine di 24 mesi) il contribuente sia **decaduto da un piano di rateazione concesso in data 30.09.2012** (fuori dal termine di 24 mesi), questo **non potrà accedere alla nuova rateazione in deroga**.

#### **Rateazione**

Viene prevista la sostituzione dell'articolo 3 bis del D.Lgs. n. 462/97 in materia di **rateazione delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo e accertamento dell'Agenzia delle Entrate**. Secondo la nuova disciplina della rateazione, **le somme dovute possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali** (ad oggi 6) di pari importo, ovvero, **se superiori a cinquemila euro**, in un **numero massimo di venti rate trimestrali** di pari importo.

Con riferimento alle **ipotesi di adesione**, viene stabilito che le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un **massimo di otto rate trimestrali** di pari importo o in un massimo di **sedici rate trimestrali** (ad oggi 12) **se le somme dovute superano i cinquantamila euro**.

Viene estesa, inoltre, la possibilità di **fruire della rateazione degli importi dovuti a seguito di acquiescenza agli avvisi di liquidazione per**

**decadenza dalle agevolazioni** (prima casa e piccola proprietà contadina), agli **avvisi di rettifica e liquidazione dell'imposta di successione** (51 del d.lgs. n. 346 del 1990) e agli **avvisi di accertamento dell'imposta di registro per occultamento del corrispettivo** (articolo 72 del D.P.R. n. 131 del 1986).

**Mancato pagamento -  
effetti**

Con riferimento al **mancato pagamento delle somme rateizzate**, viene stabilito che:

- **in caso di rateazione** ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 (**somme richieste a seguito di controllo formale e automatico**), **il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione**, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, **comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena;**
- **in caso di rateazione** ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218 (**somme dovute per accertamento con adesione**), **il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni**, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta;
- viene **esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro**, oppure tardivo versamento della prima rata, non superiore a **sette giorni**.

**Lieve inadempimento**

Nei casi di "**lieve inadempimento**", nonché in caso di **tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva**, si procede **all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata e delle sanzioni**. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del **ravvedimento entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza**.

## Riscossione e sospensione del piano di rateazione

Per effetto di una modifica all'articolo 19 del DPR n. 602/73 e con riferimento alle somme assegnate all'Agente della riscossione, viene stabilito che **lo stesso, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede** (automaticamente) **la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili.** Invece, nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di **importo superiore a cinquantamila euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà.** Ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può **iscrivere ipoteca solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta,** ovvero di **decadenza.** Sono fatti comunque salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione.

In caso di **mancato pagamento nel corso del periodo di rateazione, di cinque rate,** anche non consecutive:

- il debitore **decade automaticamente dal beneficio della rateazione;**
- **l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente e automaticamente riscuotibile in unica soluzione;**
- il carico può essere **nuovamente rateizzato se,** all'atto della presentazione della richiesta, **le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate.** In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data.

In caso di **provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione** totale o parziale della riscossione, emesso in relazione alle somme che costituiscono oggetto della dilazione, **il debitore è autorizzato a non versare, limitatamente alle stesse, le successive rate del piano concesso.** Allo scadere della sospensione, il debitore può richiedere il pagamento dilazionato del debito residuo, comprensivo degli interessi fissati dalla legge per il periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate del piano originario, ovvero in altro numero, fino a un massimo di settantadue.

### **Le novità in materia di sanzioni tributarie penali (dal 22.10.2015)**

---

---

Di seguito illustriamo le principali novità in materia di **reati tributari**, con particolare riguardo alle **nuove forme di collaborazione ed alla modifica delle soglie di rilevanza penale**. Si segnala che per effetto della modifica di tali soglie, **numeroso fattispecie contestate fino ad oggi potrebbero** – alla luce di quanto previsto dal nuovo decreto – **concludersi con l'assoluzione del contribuente**. Si pensi ad esempio alle **fattispecie di omesso versamento delle ritenute o dell'IVA**: per effetto dell'aumento delle soglie di rilevanza a 150.000 e 250.000 euro **molte contribuenti a cui vengono contestati importi più bassi possono essere assolti sulla base delle nuove disposizioni di seguito illustrate**.

**Rapporto con l'abuso del diritto**

Si segnala l'irrilevanza penale, con effetto retroattivo, delle fattispecie di abuso del diritto. Per effetto delle modifiche apportate al D.Lgs. n. 74/2000 ed allo statuto del contribuente, **tutte le ipotesi di elusione fiscale ed abuso del diritto** (quindi, tutte le fattispecie che prevedono l'aggiramento delle norme tributarie senza un vero e proprio fenomeno evasivo) **saranno punite solamente con sanzione amministrativa (interpretazione già avallata dalla Corte di Cassazione)**.

**Dichiarazione infedele**

**L'indicazione di elementi attivi e passivi inesistenti** viene ora punita solo nelle ipotesi più gravi. In particolare:

- la **soglia di imposta evasa** (con riferimento alla singola imposta) passa **da 50.000 a 150.000 euro**;
- **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione** supera il **10% degli elementi indicati in dichiarazione**, o comunque **l'importo totale di 3.000.000 euro** (anziché 2.000.000 euro come previsto ad oggi).

**Omessa dichiarazione**

Le novità si possono riassumere come segue:

- nel caso di **omessa dichiarazione**, **la sanzione passa da 1-3 anni a da 1 anno e 6 mesi a 4 anni**, mentre la **soglia di rilevanza penale viene aumentata da 30.000 a 50.000 euro**;
- viene introdotta una **nuova fattispecie relativa alla presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta nel caso in cui le ritenute non versate siano superiori ad euro 50.000**, connotata dalla stessa gravità in termine sanzionatorio.

**Occultamento o**

Con riferimento alla fattispecie di cui all'articolo 10 del D.Lgs. n. 74/2000, che

<b>distruzione delle scritture contabili</b>	punisce coloro che al fine di evadere le imposte <b>occultano o distruggono</b> (anche parzialmente) le <b>scritture contabili o i documenti obbligatori in modo tale da impedire la ricostruzione del reddito o del volume di affari</b> , si segnala l'innalzamento della pena ad <b><u>1 anno a sei mesi fino a 6 anni</u></b> (anziché gli attuali 6 mesi/5 anni).
<b>Omesso versamento delle ritenute</b>	Il decreto prevede, nell'ipotesi di <b>omesso versamento delle ritenute</b> , l'aumento della soglia di rilevanza <b>da 50.000 a 150.000 euro</b> , che dovrà essere calcolata sulla base di quanto <b>certificato ai lavoratori o esposto in dichiarazione annuale</b> . Viene modificato, inoltre, il presupposto per l'applicazione della fattispecie: l'articolo 10 bis, <b>a partire dal prossimo 22.10.2015</b> , non si riferisce solamente alle <b>ritenute certificate</b> ma anche a quelle <b>comunque dovute</b> . Agli effetti pratici, quindi, la fattispecie potrà essere contestata: → rispetto alle <b>ritenute certificate e mai versate</b> ; → rispetto alle <b>ritenute non certificate</b> , ma comunque <b>dovute e mai versate</b> .
<b>Omesso versamento IVA</b>	Con riferimento all' <b>omesso versamento IVA</b> , viene ora stabilito che <b>vengono puniti da 6 mesi a 2 anni i contribuenti che non versano entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo</b> , l'IVA dovuta in base alla <b>dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta</b> .
<b>Indebite compensazioni</b>	Viene prevista la ristesura dell'articolo 10 quater in materia di <b>indebite compensazioni</b> . Secondo quanto previsto dal decreto, viene introdotta una <b>fattispecie aggravata di reato</b> . Nel dettaglio: → per le <b>indebite compensazioni, per importi superiori a 50.000 euro</b> , viene disciplinata una <b>sanzione da 6 mesi a due anni</b> ; → per le <b>compensazioni di crediti inesistenti, di importo superiore a 50.000 euro</b> , viene prevista una <b><u>sanzione da 1 anno e sei mesi fino a 6 anni</u></b> .
<b>Ipotesi di estinzione del reato</b>	Viene disposta la <b>completa riforma delle cause di estinzione e delle circostanze del reato</b> . Come noto, la precedente disciplina penale prevede una <b>riduzione delle sanzioni nel caso in cui l'imputato provveda a versare</b>

(prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado) **i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti**. Tale circostanza rileva anche ai fini della **concessione della fissazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art 444 cp: nel caso in cui non sia stato versato quanto dovuto, viene precluso tale istituto**. Secondo quanto previsto dalle nuove disposizioni, invece:

- nelle ipotesi di **omesso versamento delle ritenute, dell'IVA, o nei casi di indebita compensazione**, i reati **non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento** di primo grado, **i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti** mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso;
- i reati di **dichiarazione infedele e omessa dichiarazione**, **non sono punibili se i debiti tributari**, comprese sanzioni e interessi, sono stati **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, a seguito del **ravvedimento operoso** o della **presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali;
- qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (ed anche nelle ipotesi di riduzione delle sanzioni, come vedremo nel proseguito), **il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione**, è dato un **termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo**. In tal caso la prescrizione è sospesa. **Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi**, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

#### Riduzione delle sanzioni

**Le pene per i reati fiscali sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se**, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, **i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, **sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

## Le novità in materia di contenzioso tributario (dal 01.01.2016)

Di seguito illustriamo le principali novità in materia di **contenzioso tributario**, segnalando che le stesse saranno operative solo a partire dal prossimo 01.01.2016 e che le modifiche apportate al precedente istituto consentono un **maggior coordinamento tra la procedura contenziosa e di riscossione**.

### **I difensori tecnici**

Secondo quanto previsto nel riformato articolo 12 del D.Lgs. n. 546/92, sono **abilitati all'assistenza tecnica** oltre agli avvocati, ai dottori commercialisti, ai consulenti del lavoro e i soggetti attualmente riconosciuti, i **dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF)**, di cui all'articolo 32 del D.Lgs. n. 241/97, e delle relative **società di servizi**, purché **in possesso di diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza**.

Possono assumere l'incarico di difensore tecnico, inoltre, gli **spedizionieri doganali, limitatamente ai tributi doganali**.

Per le **controversie fino a 3.000 euro** (somma riferita all'imposta con esclusione delle sanzioni), il contribuente non è **obbligato all'assistenza tecnica**. Per le liti relative alle sole sanzioni, invece, il predetto limite di 3.000 euro deve essere valutato in relazione al quantum delle sanzioni.

### **Reclamo e mediazione**

Come in precedenza, **per le liti di importo complessivo non superiore a 20.000 euro** (escluse le sanzioni), viene prevista una procedura obbligatoria di reclamo-mediazione. Per quanto concerne la **riduzione delle sanzioni** si rappresenta che:

- le **sanzioni amministrative** si applicano nella misura del **trentacinque per cento** (in precedenza 40%) del minimo previsto dalla legge;
- sulle **somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali**, inoltre, **non si applicano sanzioni e interessi**.

### **Sospensione dei**

Secondo la modifica apportata, **la commissione tributaria può disporre la**



**processi collegati**

**sospensione del processo in ogni caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.** Tale modifica appare particolarmente significativa, soprattutto se si considera la rilevanza che ha, in alcune tipologie di liti (merito e riscossione, annullamento atto presupposto e conseguente), l'ordine di fissazione delle udienze di discussione. In questo modo **la procedura contenziosa potrà seguire un iter logico anche qualora il contribuente debba impugnare più atti impositivi e di riscossione.**

**Sospensione dell'atto impugnato...**

Ai sensi dell'articolo 47, **il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato.** In riferimento a tale disposizione viene previsto che:

- la sospensione può anche essere **parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia** mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento;
- l'istanza di sospensione è **decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.**
- nei casi di sospensione dell'atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere **fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia;**
- gli effetti della sospensione **cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.**

**... e della sentenza**

Secondo quanto previsto dal decreto legislativo, la sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente e **l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi** (il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile).

**Conciliazione giudiziale**

Le sanzioni amministrative si applicano nella misura:

- del **quaranta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di **perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio;**

→ nella misura del **cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di **perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio**.

La novità in questo caso è rappresentata dalla possibilità di conciliare a seguito della pronuncia di primo grado.

### **Le novità in materia di sanzioni amministrative (dal 01.01.2017)**

Le disposizioni in materia di **sanzioni amministrative** si applicano **solo a partire dal prossimo 01.01.2017**, fatta eccezione per la **possibilità di computare le perdite in riduzione delle somme accertate, applicabile sin dal 01.01.2016**. Infatti, per agevolare ulteriormente il contribuente, viene prevista la possibilità – su istanza dell'interessato – di **ridurre gli importi accertato con le perdite pregresse del contribuente**. Nel dettaglio, viene stabilito che **sono computate, in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo**. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facoltà di **chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo**. A tal fine, il contribuente deve presentare **un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento, entro il termine di proposizione del ricorso** (in tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni). Nell'ipotesi di **accertamento con adesione**, viene prevista la **medesima possibilità di riduzione delle somme accertate, tramite utilizzo delle perdite**.

#### **Imposte sui redditi ed IRAP**

Si deve innanzitutto segnalare la **modifica all'articolo 1 del D.Lgs. n.471/97 in materia di sanzioni IRAP e imposte sui redditi**. Viene confermata, in via generale, la **sanzione corrispondente alla fattispecie più grave**: nel caso di **omessa presentazione della dichiarazione si applica la sanzione dal 120 al 240%** dell'ammontare delle imposte dovute (minimo 250 euro). Nel caso in cui **non sia dovuta alcuna imposta**, si applica la **sanzione da euro 250 a euro 1.000**.

Si segnala che **se la dichiarazione omessa è 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, si applica la sanzione amministrativa **dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute**, con un minimo di euro 200. Se **non**

**sono dovute imposte**, si applica la sanzione **da euro 150 a euro 500**.

Se nella dichiarazione è indicato un **reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato o un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante**, si applica la **sanzione amministrativa dal 90 al 180%** per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.

#### **Circostanze aggravanti e attenuanti**

La sanzione per la **dichiarazione infedele è aumentata della metà** qualora la violazione sia stata realizzata **mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**. In riferimento ad entrambe le fattispecie, invece, viene previsto che **se le violazioni riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di 1/3 con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi**. Per i soli redditi assoggettati a cedolare secca, viene previsto il raddoppio delle sanzioni fiscali in caso di omessa o infedele dichiarazione.

**Fuori dai casi di frode**, per la presentazione di una dichiarazione irregolare, la sanzione è **ridotta di 1/3 quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3%**, dell'imposta e del credito dichiarati e **comunque complessivamente inferiori a euro 30.000**. La medesima riduzione si applica quando **l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il componente positivo abbia già **concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente**. **Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari ad euro 250**.

#### **Dichiarazione sostituiti d'imposta**

Viene quindi prevista, nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, **la riduzione delle sanzioni dal 60 al 120% nel caso in cui la stessa venga presentata non oltre al termine per la presentazione della successiva dichiarazione**.

Mentre la **sanzione per la dichiarazione omessa rimane fissa al 120-240%**, la sanzione per la **dichiarazione infedele passa dal 100-200% al**

**90-180%, aumentata della metà nel caso in cui siano stati adottati artifici e raggiri, oppure documentazione falsa.**

Fuori dai casi di applicazione dell'attenuante, la sanzione per infedele dichiarazione è **ridotta di un terzo** quando **l'ammontare delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme accertati e dichiarati è inferiore al 3%** delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati e **comunque inferiore ad euro 30.000**. Viene stabilito, inoltre, che **se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente**, si applica la **sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro, ridotta a 150-500 euro se la dichiarazione è stata presentata entro il termine per la presentazione della successiva dichiarazione** (in questo caso, viene ridotta alla metà anche la sanzione di cui al comma 4, di 50 euro per ogni percipiente non indicato in dichiarazione).

#### **Violazioni IVA**

Relativamente alle **violazioni IVA**, nel caso di **omessa dichiarazione**, viene disciplinata la **riduzione alla metà del minimo delle sanzioni nel caso in cui il contribuente provveda a presentare la dichiarazione prima del termine di scadenza della dichiarazione successiva**.

Per le violazioni che **non comportano danno all'erario**, viene prevista una **sanzione da 250 a 2.000 euro, ridotta da 150 a 1.000 euro nella predetta ipotesi di presentazione tardiva della dichiarazione**.

Viene prevista, inoltre, una **sanzione dal 90 al 180% dell'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**. Anche in questo caso, **fuori dai casi di frode**, la sanzione è **ridotta di un terzo** quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è **complessivamente inferiore al tre per cento** dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, **complessivamente inferiore ad euro 30.000 euro**.

**Violazione in materia di registrazioni**

Viene ora disciplinato che **chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto** ovvero all'individuazione di prodotti determinati è **punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 90 ed il 180% per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio**. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, **una imposta inferiore a quella dovuta**.

Oltre alla riduzione della sanzione, viene previsto che **la sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo**. Mentre nelle altre fattispecie fino ad ora trattate si potrebbe considerare la fattispecie di rilevanza residuale, in riferimento agli obblighi di registrazione e documentazione tale previsione ha carattere fondamentale: molto spesso rilievi puramente formali danno (ad oggi) esiti sanzionatori sproporzionati proprio con riferimento alle fattispecie in cui non vi è alcun danno erariale. Viene inoltre contemplato che **la fattispecie riguarda gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette IVA o soggette ad inversione contabile**.

**Inversione contabile**

Viene previsto che **nell'ipotesi di violazione del regime di reverse charge il contribuente** (cessionario o committente) **è punito con una sanzione da 500 a 20.000 euro, aumentata in misura proporzionale al 5-10% dell'imponibile (minimo 1.000 euro)** se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli artt. 13 ss DPR n. 600/73.

**Certificazione unica**

Viene previsto un **massimale di 50.000 euro di sanzione, ridotta a 20.000 euro** (con riduzione della sanzione ad un terzo) **se la comunicazione è trasmessa correttamente entro 60 giorni dalla scadenza**.

**Associazioni sportive dilettantistiche**

Viene stabilito che la **violazione delle disposizioni relative alle modalità versamento delle erogazioni tramite strumenti tracciabili è punito solamente con l'applicazione di sanzioni** (viene escluso il disconoscimento del regime agevolato).

**Sanzioni in  
materia di  
imposte di  
registro**

Mentre l'articolo 69 prevede in generale la sanzione dal 120 al 240%, viene prevista la **riduzione delle sanzioni alla metà nel caso in cui la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni.**

In caso di **occultamento del corrispettivo convenuto ai fini delle imposte di registro, la sanzione passa dal 200-400% al 120-240%.**

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.*

Cordiali saluti

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**