

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

## **Le nuove sanzioni amministrative**

### **Premessa**

Con la legge di Stabilità per il 2016 (legge n. 208 del 28.12.2015) viene prevista **l'anticipazione dell'entrata in vigore delle disposizioni in materia di sanzioni amministrative contenute nel D.Lgs. n. 158 del 24.09.2015**. Come noto, tale intervento ha previsto la **riforma delle sanzioni tributarie penali** (operativa sin dallo scorso 22.10.2015) e delle **sanzioni amministrative**, la cui decorrenza era stata **fissata in prima battuta al 01.01.2017**. Per effetto di quanto previsto dalla **legge di stabilità per il 2016**, la decorrenza del nuovo impianto sanzionatorio amministrativo è stata **anticipata al 01.01.2016**. Le novità introdotte per effetto di tale intervento sono numerose e **tendono ad eliminare quel carattere di proporzionalità fissato dalle attuali disposizioni sanzionatorie**: le nuove disposizioni prevedono l'applicazione di **diverse sanzioni nel caso di mancanza di un danno erariale** e di pene **più severe nelle ipotesi più gravi di frode o di evasione**. In luogo di una sanzione proporzionale individuata tra un minimo ed un massimo edittale (solitamente, dal 100 al 200% dell'imposta), per la medesima irregolarità saranno applicabili:

- **sanzioni in misura fissa nell'ipotesi di mancanza di un danno all'erario;**
- **sanzioni in misura proporzionale leggermente ridotte rispetto a quelle precedentemente previste (dal 90 al 180%);**
- **maggiorazioni di pena per le ipotesi di frode (pena aumentata di un terzo) e riduzioni di pena per i fatti di particolare tenuità.**

### **Sanzioni in materia di imposte sui redditi ed IRAP**

Tra le varie modifiche entrate in vigore dal 01.01.2016 si segnala una modifica in materia di **sanzioni IRAP e imposte sui redditi**. Nel dettaglio, in materia di **dichiarazione omessa** la riforma prevede quanto segue:

- viene confermata la **sanzione corrispondente alla fattispecie più grave**. Quindi, 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**.

Viene previsto, inoltre, 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**.

In materia di **dichiarazione infedele**, viene stabilito che 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. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse **indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile**, anche se esse sono state **attribuite in sede di ritenuta alla fonte**.

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.**

<b>SANZIONI IN MATERIA IRAP – IMPOSTE SUI REDDITI</b>		
<b>Dichiarazione omessa</b>	<b>Ipotesi base</b>	Dal 120 al 240%
	<b>Assenza di imposta evasa</b>	Da 250 a 1.000 euro
	<b>Presentazione tardiva</b>	Dal 60 al 120%
	<b>Presentazione tardiva + assenza di imposta evasa</b>	Da 150 a 500 euro
	<b>Redditi prodotti all'estero</b>	+1/3
<b>Dichiarazione infedele</b>	<b>Ipotesi base</b>	Dal 90 al 180%
	<b>Assenza di imposta evasa</b>	250 euro
	<b>Frode</b>	+1/2
	<b>Redditi prodotti all'estero</b>	+1/3
	<b>Attenuanti</b>	-1/3
	<b>Mancanza di danni per l'erario</b>	Sanzione fissa 250 euro

### **Sanzioni in materia di sostituti d'imposta**

In materia di sostituti d'imposta, vengono **apportate sostanzialmente le medesime modifiche prevista con riferimento alle imposte sui redditi ed IRAP.** 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).

### **SANZIONI IN MATERIA DI VIOLAZIONI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA**

<b>Dichiarazione omessa</b>	<b>Ipotesi base</b>	Dal 120 al 240%
	<b>Assenza di imposta evasa</b>	Da 250 a 2.000 euro
	<b>Presentazione tardiva</b>	Dal 60 al 120%
	<b>Presentazione tardiva + assenza di imposta evasa</b>	Da 150 a 500 euro
<b>Dichiarazione infedele</b>	<b>Redditi prodotti all'estero</b>	+1/3
	<b>Ipotesi base</b>	Dal 90 al 180%
	<b>Assenza di imposta evasa</b>	250 euro
	<b>Frode</b>	+1/2
	<b>Redditi prodotti all'estero</b>	+1/3
	<b>Attenuanti</b>	-1/3
<b>Sanzione su ogni percipiente non dichiarato</b>		50 euro

### **Violazioni in materia IVA**

In linea con i precedenti interventi, 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**, invece, 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**.

Per l'ipotesi di dichiarazione infedele, viene prevista 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**.

In materia di **registrazioni contabili**, viene stabilito 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 prevista una modifica particolarmente rilevante anche in materia di **reverse charge**, che per un certo verso dovrebbe **contrastare la prassi dell’Agenzia delle Entrate di disconoscere l’applicazione del regime con contestuale richiesta dell’imposta non versata e delle sanzioni proporzionali**. Con una modifica al comma 9 bis dell’articolo 6, 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.

### **Ritardati od omessi versamenti**

Secondo quanto disciplinato dalle nuove disposizioni, 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 30% di ogni importo non versato**, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, **risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile**.

Viene disciplinato che per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta alla metà**. Salva l’applicazione dell’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, **per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo**.

Nel caso di utilizzo di **un’eccedenza o di un credito d’imposta esistenti in misura superiore a quella spettante** o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti **si applica**, salva l’applicazione di disposizioni speciali, **la sanzione pari al 30% del credito utilizzato**. Nel caso, invece, di **utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal 100 al 200% per cento della misura dei crediti stessi**.

<b>SANZIONI IN MATERIA DI OMESSI VERSAMENTI</b>		
<b>Omessi versamenti</b>	<b>Ipotesi base</b>	30%
	<b>Versamento entro 90 giorni</b>	15%
	<b>Ritardo non superiore a 15 giorni</b>	1/15 del 30% per ogni giorno

	<b>Eccedenza o credito d'imposta non spettante</b>	30%
	<b>Utilizzo di crediti inesistenti</b>	Dal 100 al 200%

### **Altre fattispecie rilevanti**

Di seguito illustriamo alcune fattispecie, in materia di sanzioni amministrative, per cui sono state sancite rilevanti modifiche:

<b>ALTRE FATTISPECIE</b>	
<b>Sanzioni in materia di imposte di registro</b>	Mentre l'articolo 69 prevede in generale la sanzione dal 120 al 240%, viene prevista la <b>riduzione delle sanzioni alla metà nel caso in cui la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni.</b> In caso di <b>occultamento del corrispettivo convenuto ai fini delle imposte di registro, la sanzione passa dal 200-400% al 120-240%.</b>
<b>Associazioni sportive dilettantistiche</b>	Viene stabilito che la <b>violazione delle disposizioni relative alle modalità versamento delle erogazioni tramite strumenti tracciabili è punito solamente con l'applicazione di sanzioni</b> (viene escluso il disconoscimento del regime agevolato).
<b>Certificazione unica</b>	Viene previsto un <b>massimale di 50.000 euro di sanzione, ridotta a 20.000 euro</b> (con riduzione della sanzione ad un terzo) <b>se la comunicazione è trasmessa correttamente entro 60 giorni dalla scadenza.</b>

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

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**