

Newsletter | 25 novembre 2015

Nuove disposizioni in materia di sanzioni tributarie amministrative



INDICE

Premessa

1. Sanzione applicabile in caso di omessa dichiarazione dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti d'imposta
2. Sanzione applicabile in caso di infedele dichiarazione dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti d'imposta
3. Altre sanzioni applicabili in materia di IVA
4. Sanzioni applicabili in materia di versamenti d'imposta e compensazioni
5. Decorrenza

Il Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015, pubblicato sul S.O. n. 55 alla Gazzetta Ufficiale 7.10.2015 n. 233, ha introdotto una serie di modifiche finalizzate ad innovare significativamente la disciplina del sistema sanzionatorio tributario penale e amministrativo. I rapporti tra i due sistemi sono stati articolati in modo da ridurre l'area di intervento della sanzione penale ai soli casi connotati da comportamenti fraudolenti, artificiosi e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, caratterizzati da una maggiore "pericolosità fiscale".

Di seguito si riporta una sintesi delle principali modifiche apportate alla previgente disciplina delle sanzioni tributarie non penali.

I riferimenti normativi, ove non diversamente specificato, dovranno intendersi fatti al predetto Decreto Legislativo, d'ora in avanti il "Decreto".

1. Sanzione applicabile in caso di omessa dichiarazione dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti d'imposta

È introdotta una graduazione della sanzione base, applicabile secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

In particolare, la sanzione ordinariamente applicabile (dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute) è ridotta alla metà (i.e. dal 60% al 120%, con un minimo di 200 euro), sempre che:

- i) la dichiarazione sia presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e
- ii) il contribuente non abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di alcuna attività amministrativa di accertamento.

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

Rimane confermata la sanzione base in misura compresa tra il 120% e il 240%, con un minimo di 250 euro, in caso di dichiarazione presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo ovvero a seguito di accertamento.

Rimane altresì ferma la possibilità di presentare la dichiarazione entro 90 giorni dal termine ordinario ai fini del ravvedimento operoso.

2. Sanzione applicabile in caso di infedele dichiarazione dei redditi, IRAP, IVA e dei sostituti d'imposta

È introdotta, anche in questo caso, una graduazione della sanzione base, applicabile secondo la gravità del comportamento tenuto dal contribuente.

Anzitutto, la sanzione base previgente (dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta) è sostituita da una sanzione più lieve, compresa tra il 90% e il 180%.

È introdotto l'aumento della metà della sanzione base (che quindi diventa dal 135% al 270%) in presenza di condotte del contribuente che siano caratterizzate da particolare "pericolosità fiscale" e che si manifestino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti (utilizzo di documentazione falsa, indicazione di operazioni inesistenti, artifici, raggiri e condotte simulatorie o fraudolente).

È introdotta la riduzione di un terzo della sanzione base (che quindi diventa dal 60% al 120%), applicabile in sede d'accertamento (i.e. non spontaneamente applicabile da parte del contribuente nell'ipotesi di ravvedimento operoso), qualora la maggiore imposta o il minor credito accertati siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta e al credito dichiarati e comunque entro il limite di 30mila euro.

È introdotta la medesima riduzione di un terzo della sanzione base (dal 60% al 120%), in caso di infedeltà derivanti da errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito. Per potervi beneficiare è necessario che il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente.

Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'Erario, la sanzione è applicata in misura fissa, per un ammontare pari a 250 euro.

Entrambe le predette ipotesi di riduzione di un terzo non si applicano in caso di condotte caratterizzate da particolare pericolosità fiscale che si estrinsecano attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti.

Sono state eliminate le aggravanti previste per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Permangono le disposizioni:

- i) che consentono la disapplicazione della sanzione per dichiarazione infedele nell'ipotesi di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni infragruppo da cui derivi una maggiore imposta o una differenza di credito, sempreché nel corso dell'accesso, ispezione o verifica il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione - di cui abbia dato apposita comunicazione - approvata nell'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati;
- ii) che prevedono l'aumento della sanzione base di un terzo, se la violazione riguarda redditi prodotti all'estero;
- iii) che prevedono il raddoppio della sanzione base in caso di omessa o infedele dichiarazione del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca.

3. Altre sanzioni applicabili in materia di IVA

È riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in assenza dei presupposti di legge.

In particolare, per tenere conto della modifica al meccanismo di richiesta dei rimborsi IVA - attualmente effettuata in sede dichiarativa, in cui è possibile l'immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione - è venuta meno la necessità del precedente presidio sanzionatorio (piuttosto grave, compreso tra il 100% e il 200% dell'imposta chiesta a rimborso) ed è introdotta una specifica sanzione proporzionale, pari al 30% dell'ammontare del credito rimborsato.

Secondo quanto precisato nella Relazione illustrativa al Decreto, laddove l'eccedenza del credito IVA sia effettivamente maturata, non si procede al recupero del rimborso già erogato, ma rimane fermo, oltre all'applicazione delle sanzioni, il recupero degli interessi corrisposti unitamente al rimborso nonché di quelli maturati sino alla data del pagamento della sanzione.

In caso di violazioni degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili, la sanzione precedentemente applicabile (dal 100% al 200% dell'imposta non correttamente documentata) è ridotta in misura compresa tra il 90% e il 180%. La stessa sanzione è applicata in misura fissa (da 250 euro a 2.000 euro) nell'ipotesi in cui la violazione non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

Se le violazioni sono inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile, la sanzione si applica in misura proporzionale (tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati); qualora la violazione non rilevi neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da 250 euro a 2.000 euro.

L'illegittima detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa, è punita con la sanzione amministrativa pari al 90% della detrazione compiuta, ovvero sia coerentemente con la nuova misura della sanzione "ordinaria".

Le sanzioni applicabili nell'ambito del regime di "inversione contabile" (c.d. *reverse charge*) sono significativamente innovate. In particolare:

a) **omessa applicazione del reverse**

charge: è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o committente che omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile (sia mediante emissione di autofattura che mediante integrazione della fattura ricevuta), pur avendo il cedente o prestatore emesso correttamente la fattura senza applicazione dell'imposta. Come precisato dalla Relazione illustrativa, tale sanzione si rende applicabile a tutte le forme di inversione contabile contemplate dalla disciplina IVA. Se l'operazione non risulta dalle scritture contabili e dunque il cessionario o committente ne ha occultato l'esistenza, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste per l'indebita detrazione (pari al 90%) e per l'infedele dichiarazione (dal 90% al 180%) dell'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o committente;

b) **omessa regolarizzazione**

dell'operazione: le medesime sanzioni di cui sub a) si applicano al cessionario o committente anche quando il cedente o prestatore non adempie correttamente agli obblighi di fatturazione entro

quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione - ovvero emette una fattura irregolare - e il cessionario o committente non informa l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso termine all'emissione della fattura o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile;

c) **errata emissione della fattura con IVA da parte del prestatore:** qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore (che quindi abbia applicato il regime di assolvimento dell'imposta "ordinario" in luogo dell'inversione contabile), fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cessionario o committente anzidetto, pur essendo "teoricamente" debitore dell'imposta, non è tenuto all'assolvimento della stessa (e, dunque, non deve procedere alla regolarizzazione dell'operazione) ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Tale sanzione in misura fissa non si applica (e si rende applicabile la sanzione compresa tra il 90% e il 180%) quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole;

d) **errata applicazione del reverse charge:** qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente anziché del prestatore secondo il regime ordinario, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione, il cedente o il prestatore, pur essendo "teoricamente" debitore dell'imposta, non è tenuto all'assolvimento della stessa ma è punito con la sanzione amministrativa compresa tra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Tale sanzione in misura fissa non si applica (e si rende applicabile la sanzione compresa tra il 90% e il 180%) quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o il committente era consapevole;

e) **errata applicazione del reverse charge per operazioni non imponibili, esenti, escluse:**

se il cessionario o committente applica l'inversione contabile e assolve erroneamente l'IVA per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette ad imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta per cause di indetraibilità soggettiva o oggettiva, attraverso una nota di variazione o una richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

La sanzione proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta dovuta, applicabile al fornitore che abbia effettuato cessioni o prestazioni non imponibili prima di aver ricevuto la dichiarazione di intento e riscontrato l'avvenuta presentazione della stessa all'Agenzia delle Entrate, è sostituita da una sanzione in misura fissa, per un importo variabile da 250 a 2.000 euro.

4. Sanzioni applicabili in materia di versamenti d'imposta e compensazioni

In caso di versamenti di imposta effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione ordinariamente applicabile, pari al 30%, è ridotta alla metà (15%). Per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo. Ne consegue che per i versamenti tardivi effettuati entro 14 giorni dalla scadenza la sanzione varia da un minimo dell'1% - per un giorno di ritardo - ad un massimo del 14% per un ritardo di quattordici giorni.

È inserita una disciplina specifica per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti ma in misura superiore a quella spettante (ad esempio in caso di mancata apposizione del visto di conformità per crediti superiori a 15.000 euro risultanti dalla dichiarazione). In tal caso, si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato, salva l'applicazione di disposizioni speciali.

Secondo quanto precisato nella Relazione illustrativa al Decreto, laddove non si proceda al recupero del credito utilizzato (in quanto spettante), rimane fermo, oltre all'applicazione delle sanzioni, il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il

contribuente provvede al versamento delle sanzioni.

In caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente (che la medesima disposizione definisce come il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati) è applicata la sanzione dal 100% al 200% dell'importo del credito.

Viene meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a 50.000 euro, nella previgente disciplina sanzionato in misura pari al 200% del credito compensato. L'istituto della definizione agevolata delle sanzioni è escluso per gli illeciti derivanti dagli utilizzi di crediti inesistenti.

5. Decorrenza

Attualmente il Decreto prevede che le modifiche al sistema sanzionatorio non penale si applichino a decorrere dal 1° gennaio 2017.

Segnaliamo, tuttavia, che lo schema di Legge di Stabilità 2016 prevede l'anticipazione dell'entrata in vigore al 1° gennaio 2016. Si fa inoltre presente che, in virtù del c.d. principio del "favor rei", le modifiche favorevoli al contribuente dovrebbero trovare applicazione anche per le violazioni commesse prima della loro entrata in vigore, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

Guido Zavadini

guido.zavadini@cms-aacs.com

Vittoria Segre

vittoria.segre@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

MILANO

Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914

C/M/S/ Law-Now™

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.
www.cms-lawnow.com

C/M/S/ e-guides

Your expert legal publications online.

In-depth international legal research
and insights that can be personalised.
eguides.cmslegal.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Duesseldorf, Edinburgo, Francoforte, Ginevra, Glasgow, Istanbul, Kiev, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Milano, Monaco, Mosca, Parigi, Pechino, Podgorica, Praga, Rio de Janeiro, Roma, Sarajevo, Shanghai, Siviglia, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

www.cmslegal.com