



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

LA RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE

SANZIONI AMMINISTRATIVE

Giancarlo Modolo

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Magenta – Sala Consiliare – 17 dicembre 2015

Aspetti generali

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Revisione sistematica delle **disposizioni già vigenti** mantenendo la partizione fra:

- sanzioni tributarie non penali (D.Lgs. 471/1197);
- sanzioni amministrative per le violazioni di disposizioni tributarie (D.Lgs. 472/1197).

Decorrenza -> 1° gennaio 2017

(la legge di stabilità 2016 prevede la modifica della decorrenza al 1° gennaio 2016)

(L'originaria stesura del decreto, prevedeva una strana efficacia "a scadenza" – dal gennaio 2016 al dicembre 2017 – venuta meno nel testo finale, che nel comma 1 dell'art.32 differisce l'entrata in vigore solo le norme inerenti alle sanzioni tributarie ed amministrative).

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Violazione di un obbligo tributario -> diretta conseguenza: applicazione di una sanzione.

Regola -> La sanzione amministrativa consiste, generalmente, nel pagamento di una somma di denaro.

A questa possono aggiungersi, *in determinati casi*, sanzioni accessorie, come, ad esempio, la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale o la sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per i professionisti che violano l'obbligo di emissione del documento che certifica i compensi riscossi.

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Regole in base alle quali si applicano le sanzioni

- 1) le sanzioni hanno carattere personale e riguardano solo chi ha commesso l'infrazione (*principio di personalità*) e, quindi, non si trasmettono agli eredi
- 2) la somma irrogata a titolo di sanzione non produce in alcun caso interessi;
- 3) nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione (*principio di irretroattività*);

(segue)

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Regole in base alle quali si applicano le sanzioni

- 4) le leggi intervenute dopo il fatto si applicano se più favorevoli al contribuente (*principio del favor rei*), a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo;
- 5) non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere in base ai criteri indicati nel codice penale (*principio di imputabilità*) né coscienza e volontà della propria condotta (*dolo o colpa*);

(segue)

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Regole in base alle quali si applicano le sanzioni

- 6) se l'autore della violazione ha agito nell'interesse di una società o ente con personalità giuridica, quest'ultimo soggetto è responsabile del pagamento della sanzione;
- 7) le sanzioni non si applicano:
- nei casi di obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni;
 - quando la violazione deriva da equivocità dei modelli o delle richieste di informazioni dell'Amministrazione finanziaria;
 - quando le violazioni derivano da ignoranza della legge tributaria non evitabile;

(segue)

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Regole in base alle quali si applicano le sanzioni

- 8) non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento dei tributi;
- 9) in caso di concorso di più violazioni o di violazioni continuate, anche in tempi diversi, si applica un'unica sanzione (*cosiddetto cumulo giuridico*);
- 10) le sanzioni sono ridotte anche in caso di ravvedimento spontaneo ("ravvedimento"), di accettazione della sanzione o di rinuncia a impugnazioni e ricorsi.

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Le **sanzioni tendono a diminuire** (la forbice «fra il 100 e il 200%» della maggiore imposta dovuta si riduce «fra il 90 e il 180%»), ma aggravate nel caso di utilizzazione di documenti falsi e condotte fraudolente e simulatorie, artifici e raggiri.

Novità -> art. 9-bis del D.Lgs 471/97 -> **sanzione da € 500 a € 20.000** a carico del cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni non pone in essere i rituali adempimenti previsti per la cosiddetta «inversione contabile».

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Nuova sanzione speciale -> mancata sottoscrizione della dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'Ires da parte di soggetti abilitati alla revisione contabile (se presenza obbligatoria), è sanzionata fino al 30% del compenso contrattuale inerente all'attività di redazione della relazione di revisione, **non superiore, comunque, all'imposta accertata (minimo € 250).**

Dubbio -> soggetto passivo è anche chi è obbligato alla sottoscrizione, visto che la quantificazione è in relazione al compenso contrattuale?

D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158

Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo

Sanzione confermata -> utilizzo in compensazione di crediti inesistenti -> sanzione dal 100 al 200%, in quanto considerata violazione di gravità e direttamente finalizzata all'evasione.

Nuovo regime, come regola, prevede -> riduzioni sistemiche quando le sanzioni si devono applicare a fattispecie in cui la maggior imposta dovuta (o il minor credito), **è di entità inferiore al 3% di quanto dichiarato e, comunque, inferiore a € 30.000**, nonché se il contribuente provvede al ravvedimento in sede di dichiarazione successiva a quella del periodo d'imposta o anche dopo adesione o conciliazione in procedure giurisdizionali.

Dichiarazioni omesse o infedeli

Dichiarazioni omesse o infedeli

Sanzioni afferenti alle violazioni relative l'omessa e l'infedele dichiarazione dei redditi, Irap e Iva -> vengono irrogate in relazione del diverso disvalore che scaturisce dal tipo di violazione dichiarativa commessa.

Applicazione principio di proporzionalità -> es.: per la dichiarazione infedele -> se l'infedeltà:

- **deriva da condotte fraudolente** e come tali, quindi, particolarmente gravi, la **sanzione viene aumentata del 50%**;
- **è di scarso profilo e/o di bassa pericolosità**, la sanzione viene ridotta a 1/3.

Dichiarazioni omesse o infedeli

Omissa dichiarazione dei redditi e Irap -> se la dichiarazione viene presentata entro il termine per quella dell'anno successivo e, comunque, prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione sarà ridotta dal 60% al 120% dell'imposta dovuta (con un minimo di € 200) -> riduzione del 50% rispetto alla misura base attuale.

Scaduto il termine della presentazione della dichiarazione dell'anno successivo -> sanzioni torneranno nella misura ordinaria.

-> **ottica di proporzionalità** tra chi omette la presentazione dell'adempimento dichiarativo e chi procedere alla presentazione in modo tardivo, sia pure oltre i novanta giorni dalla scadenza.

Dichiarazioni omesse o infedeli

Omessa dichiarazione -> Se dalla dichiarazione omessa non risultano imposte dovute:

- *al presente* -> si applica la sanzione fissa da € 258 a € 1.032 (€ 2.065 per l'Iva);
- *dal 2017* -> si renderà operativa la sanzione fissa da € 250 a € 1.000 (€ 2.000 per l'Iva).

Attenzione -> se la **dichiarazione omessa** viene spontaneamente presentata entro il termine per quella dell'anno successivo, la sanzione amministrativa scende ulteriormente da € 150 a € 500 (€ 1.000 per l'Iva).

Dichiarazioni omesse o infedeli

Omessa dichiarazione dei redditi e Irap -> anche a partire dal 2017, la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni successivi al termine ordinario si deve considerare omessa.

(scadenza del 30-9-2017 per modello Unico 2017 -> se la presentazione avviene:

- *nei 90 giorni successivi (dichiarazione tardiva), possibilità di accedere al ravvedimento operoso (art. 13, c. 1, lettera c), del D.Lgs. 472/ 1997) e di considerare la dichiarazione validamente presentata;*
- *dopo il 29-12-2017 ed entro il 30-9-2018, la sanzione sarà pari al 60% dell'imposta dovuta o, nell'ipotesi in cui non sono dovute imposte, nell'importo fisso minimo (€ 150). In questo caso, però, non sussiste la possibilità di accedere al ravvedimento, in quanto si tratta di una dichiarazione omessa, che potrà fruire dell'abbattimento delle sanzioni nel caso di acquiescenza spontanea alla contestazione).*

Dichiarazioni omesse o infedeli

Dichiarazione infedele -> Nel caso di **dichiarazione infedele**:

- *al presente* -> si applica la sanzione fissa dal 100 al 200% dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato;
- *dal 2017* -> si renderà operativa per le **violazioni**:
 - **ordinarie** -> sanzione dal 90 al 180% dell'imposta dovuta (*assenza di condotte di particolare insidiosità*);
 - **da condotte fraudolente** -> sanzione aumenta della metà: dal 135% al 270% (*presenza di condotte insidiose*);
 - **di scarso profilo** -> sanzione ridotta a 1/3: dal 30 al 60% (imposta accertata inferiore al 3%, nel limite di € 30.000 – o presenza di errori di competenza temporale);
 - **non comportanti danno erariale** -> errore di competenza: sanzione fissa di € 250.

Dichiarazioni omesse o infedeli

RIEPILOGO

Omessa dichiarazione con imposte dovute (imposte dirette, Irap e Iva)

Fino al 31 dicembre 2016

Si applica la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta con un minimo di € 258.

Se il modello viene inviato entro il limite temporale di 90 giorni dal termine ultimo per la presentazione della dichiarazione dei redditi, è possibile il ravvedimento operoso.

Dal 1° gennaio 2017

Con dichiarazione presentata entro il termine per quella dell'anno successivo (prima di controllo fiscale), si applica la sanzione dal 60% al 120% dell'imposta dovuta con un minimo di € 200.

In caso contrario le sanzioni rimangono dal 120% al 240% con un minimo di € 250.

Ravvedimento possibile nei 90 giorni.

Dichiarazioni omesse o infedeli

RIEPILOGO

Omessa dichiarazione senza imposte dovute (imposte dirette, Irap e Iva)

Fino al 31 dicembre 2016	Dal 1° gennaio 2017
<p>Si applica la sanzione da € 258 a € 1.032 (€ 2.065 per Iva).</p> <p>La sanzione può essere aumentata fino al doppio nei riguardi dei soggetti con partita Iva tenuti alla redazione e tenuta delle scritture contabili.</p>	<p>Si applica la sanzione da € 250 a € 1.000 (€ 2.000 per Iva).</p> <p>Con adempimento dichiarativo presentato entro il termine per quella del periodo d'imposta successivo, la sanzione varia da € 150 a € 500 (€ 1.000 per Iva) con aumento fino al doppio per contribuenti con partita Iva.</p>

Dichiarazioni omesse o infedeli

RIEPILOGO

Dichiarazione infedele (imposte dirette, Irap e Iva)

Fino al 31 dicembre 2016	Dal 1° gennaio 2017
<p>Si applica la sanzione amministrativa dal 100 a 200% ➤ dell'imposta dovuta; o: ➤ della differenza di credito utilizzato; se con reddito imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante.</p>	<p>Si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% dell'imposta, che in caso di:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ condotte fraudolente -> aumenta della metà (dal 135% al 270%);▪ imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e, comunque, non supera € 30.000 -> si riduce a 1/3 (dal 30 al 60%);▪ assenza di danno erariale -> errore di competenza sull'imputazione dei costi = sanzione in misura fissa di € 250.

Sanzioni Iva diverse da adempimento dichiarativo e reverse charge

Sanzioni Iva e reverse charge

Fatturazione e registrazione operazioni soggetti ad Iva

La sanzione che, allo stato attuale è fissata in misura percentuale variabile dal 100% al 200% diventa:

- **sanzione-base** -> dal 90% al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso del periodo d'imposta;
- **sanzione in misura fissa** -> da € 250 a € 2.000, operativa al posto di quella base, quando la ritardata registrazione o certificazione non incide sulla liquidazione periodica e, quindi, sul pagamento del tributo.

N.B.: al c. 6 dell'art. 6 del D.Lgs. 471/1997, è stata disciplinata l'indebita detrazione Iva, con riduzione della sanzione-base dal 100% al 90%.

Sanzioni Iva e reverse charge

Fatturazione e registrazione operazioni soggetti ad Iva

Introduzione sanzione in misura fissa non fa venire meno il comma 2 del medesimo art. 6 del D.Lgs. 471/1997 -> irrogazione sanzione in misura fissa (da € 258 a € 2.065 che diventa da € 250 a € 2.000), per il mancato rispetto degli obblighi previsti in relazione alla documentazione e registrazione di operazioni non imponibili, esenti o non soggette a Iva o soggette all'inversione contabile.

Situazioni senza danno per liquidazione tributo (violazione che non deve rilevare neppure ai fini della determinazione del reddito).

Esempio -> fattura emessa oltre il momento dell'effettivo pagamento (introito ricevuto il giorno 15 del mese e fattura emessa il giorno 20) -> *la ritardata emissione non comporta alcun danno alla corretta liquidazione del tributo.*

Sanzioni Iva e reverse charge

CONFRONTO

Fatturazione e registrazione -> operazioni soggette ad Iva (art. 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2016

Si applica la sanzione amministrativa **dal 100 al 200%** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso del periodo d'imposta

Dal 1° gennaio 2017

Si applica la sanzione amministrativa **dal 90 al 180%** dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso del periodo d'imposta.

Riduzione della sanzione da applicarsi al posto di quella base -> in misura fissa da € 250 a € 2.000) quando la ritardata registrazione/ certificazione non incide sulla liquidazione periodica e, quindi, sul pagamento del tributo.

Sanzioni Iva e reverse charge

CONFRONTO

**Fatturazione e registrazione -> operazioni non soggette ad Iva, non imponibili o esenti
(art. 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997)**

Fino al 31 dicembre 2016

Si applica la sanzione amministrativa compresa fra il 5% ed il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati.

Se, però, la violazione non ha inciso sul tributo (Iva) e non ha riflessi nemmeno ai fini delle dirette -> si applica la sanzione in misura fissa da € 258 a € 2.065.

Dal 1° gennaio 2017

cedente/prestatore -> soggetto autore della violazione.

La sanzione rimane fissata dal 5% al 10%, ma oltre alle operazioni esenti, non imponibili o non soggette comprende anche le operazioni di reverse charge.

Se la violazione non ha inciso sul tributo (Iva) e non ha riflessi nemmeno ai fini delle dirette -> si applica la sanzione in misura fissa da € 250 a € 2.000.

Sanzioni Iva e reverse charge

Nuove sanzioni per le operazioni di inversione contabile

La sanzione dal 90 al 180% dell'Iva si applica solo per le ipotesi in cui la corretta applicazione del *reverse charge* avrebbe generato in capo al cessionario o committente una posizione di debito Iva

Per errore sull'applicazione o meno del regime (reverse charge in luogo dell'Iva e viceversa) -> sanzione in misura fissa da € 250 a € 10.000

Se l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti, la sanzione applicabile è quella ordinaria -> dal 90 al 180% dell'imposta

Se il cedente emette correttamente la fattura e l'acquirente **non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile** -> sanzione in misura fissa, compresa tra € 500 e € 20.000

Sanzioni Iva e reverse charge

Nuove sanzioni per le operazioni di inversione contabile

La sanzione dal 90 al 180% dell'Iva si applica solo per le ipotesi in cui la corretta applicazione del *reverse charge* avrebbe generato in capo al cessionario o committente una posizione di debito Iva

Per errore sull'applicazione o meno del regime (reverse charge in luogo dell'Iva e viceversa) -> sanzione in misura fissa da € 250 a € 10.000

Se l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti, la sanzione applicabile è quella ordinaria -> dal 90 al 180% dell'imposta

Se il cedente emette correttamente la fattura e l'acquirente **non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile e la fattura ricevuta è stata totalmente occultata (non registrata, neanche ai fini delle imposte dirette)** -> sanzione proporzionale dal 5 al 10%, con un minimo di € 1.000

Sanzioni Iva e reverse charge

Nuove sanzioni per le operazioni di inversione contabile

La nuova versione del comma 9-bis estende l'applicazione della disciplina sanzionatoria in tema di *reverse charge* a tutte le forme di inversione contabile previste dal sistema Iva.

In pratica, le nuove regole si applicano:

- a tutte le ipotesi contemplate dall'art. 17 del decreto Iva -> operazioni soggette al *reverse charge*;
- all'art. 34, comma 6, secondo periodo, del decreto Iva -> acquisto da agricoltori esonerati (ipotesi di emissione autofattura);
- all'art. 74, commi 7 e 8, del decreto Iva -> acquisti di rottami e cascami e con integrazione del documento;
- agli artt. 46, comma 1, e 47, comma 1, del D.L. 331/1993 -> operazioni intracomunitarie e con integrazione del documento.

Sanzioni Iva e reverse charge

Nuove sanzioni per le operazioni di inversione contabile

Sanzione proporzionale -> dal 90 al 180% dell'imposta, rimane in vigore solo per le ipotesi di violazioni più gravi, in cui l'omissione o il ritardo generano pregiudizio per gli interessi erariali (casi in cui il puntuale adempimento degli obblighi dell'inversione contabile avrebbe generato, in capo al cessionario o al committente, una posizione di debito ai fini Iva).

Esempio -> chi riceve il documento non risulta legittimato a computare in detrazione l'Iva a credito per ragioni di carattere:

- soggettivo -> pro rata di detraibilità;
- oggettivo -> casi di indetraibilità specifica ex art. 19-bis1 del decreto Iva.

Sanzioni Iva e reverse charge

Errore sull'inversione contabile (c. 9-bis2 D.Lgs. 471/97)

Imposta applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del *reverse charge* -> sanzione in misura fissa da € 250 a € 10.000 in capo al cessionario/committente (acquirente) -> soggetto debitore dell'imposta (solidarietà del cedente/prestatore). È, comunque, fatto salvo il diritto alla detrazione e viene evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente (acquirente).

Imposta erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo dell'assolvimento ordinario -> sanzione in misura fissa da € 250 a € 10.000 in capo al cedente/prestatore. Salvaguardato il diritto alla detrazione del cessionario, senza alcun obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cedente/prestatore. Prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore, che in è il vero debitore dell'imposta.

Sanzioni Iva e reverse charge

Errore sull'inversione contabile (c. 9-bis2 D.Lgs. 471/97)

Se l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo

del reverse charge e viceversa

è determinata da intenti fraudolenti è prevista l'applicazione di una sanzione più grave in capo al cessionario/committente: **dal 90 al 180% dell'imposta.**

Sanzioni Iva e reverse charge

Inversione contabile-errata/omessa registrazione

Se il cedente/prestatore emette correttamente la fattura senza applicazione dell'imposta e il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile -> si applica una sanzione, in misura fissa, compresa tra € 500 e € 20.000 -> Se, però, la fattura ricevuta viene occultata (e manca anche la registrazione ai fini delle imposte dirette) -> sanzione applicabile: dal 5 al 10%, commisurata all'imponibile (minimo: € 1.000).

Se il cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provvede alla sua corretta regolarizzare, entro trenta giorni dall'omissione -> sanzione applicabile: dal 5 al 10%, commisurata all'imponibile (minimo: € 1.000). Oltre alla sanzione per indebita detrazione, viene comminata anche quella per infedele dichiarazione.

Sanzioni Iva e reverse charge

Dichiarazioni di intento (comma 4-bis dell'art. 7 del D.Lgs. 471/1997)

Il fornitore che effettua operazioni non imponibili prima di aver ricevuto dall'esportatore abituale la dichiarazione di intento o prima di aver riscontrato telematicamente l'avvenuta ricezione della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle entrate -> è ora sanzionato, per un importo dal 100% al 200% dell'imposta dovuta.

Il decreto di riforma prevede che la sanzione sarà applicata in misura fissa, per un importo variabile da € 250 euro a € 2.000.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Aspetti generali

Il decreto di riforma del sistema sanzionatorio penale e amministrativo interviene anche sull'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 in tema di sanzioni per omessi/ritardati versamenti, riscrivendo integralmente il testo della norma.

A partire da 1° gennaio 2017, viene prevista una riduzione del 50% della sanzione per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a novanta giorni.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Omessi o carenti versamenti

Regola -> applicazione della sanzione pari al 30% per gli omessi e carenti versamenti periodici, di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione.

Versamenti effettuati con ritardo non superiore a novanta giorni -> sanzione amministrativa ridotta alla metà. In pratica, il tardivo versamento sarà sanzionato nella misura ridotta del 15% anziché con il 30%.

Viene anche stabilito che per i versamenti effettuati entro 15 giorni (dal 1° al 14° giorno) la sanzione base è ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo, nonché l'operatività del ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. 472/1997).

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Omessi o carenti versamenti

Esempio -> Versamento Iva del mese di ottobre di € 60.000, effettuato con ritardo di 10 giorni. La sanzione dovuta sarà pari a

$$0,10 \times 10 = 1\%$$

Sanzione dovuta: 1% di € 60.000 = € 600 (al presente la sanzione dovuta è pari al 2% o allo $0,2 \times 10 = 2\%$ e dunque pari a € 1.200).

Ravvedimento effettuato:

- **nei 30 giorni dalla scadenza** -> sanzione per regolarizzazione spontanea passa dal 3% all'1,50%;
- **dal 31.mo giorno al 90.mo giorno dalla scadenza** -> sanzione per regolarizzazione spontanea passa dal 3,33% all'1,67%.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Omessi o carenti versamenti

In tutti i casi di **violazione per tardivi versamenti** (non ravveduti) **effettuati nel termine di 90 giorni**, l'Agenzia delle entrate irrognerà, tramite la notifica della «Comunicazione di irregolarità», la sanzione ridotta del 15%, con possibilità di beneficiare della riduzione a 1/3 in caso di pagamento nel termine di trenta o novanta giorni dalla notifica -> pari al 5% in luogo dell'attuale 10%.

Analogamente, in caso di violazioni rilevabili ai sensi dell'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973, la sanzione ridotta a 2/3 sarà pari al 10% in luogo dell'attuale 20%.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Indebite compensazioni

Nel caso di utilizzo:

- **di un'eccedenza o di un credito di imposta esistenti in misura superiore a quello spettante** -> si rende applicabile la sanzione pari al 30% del credito utilizzato;
- **in compensazione di crediti inesistenti** -> si rende applicabile la sanzione dal 100 al 200% dell'entità misura dei crediti medesimi;

senza alcuna possibilità di definizione agevolata.

Credito inesistente -> quello mancante, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli 36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Utilizzo di crediti inesistenti

Confermata la sanzione dal 100 al 200% della misura del credito, mentre viene meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a € 50.000 *(nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200% del credito compensato)*.

Non possono considerarsi crediti inesistenti quelli utilizzati in compensazione in eccesso rispetto all'importo risultante dalla dichiarazione presentata.

Esempio -> contribuente che a fronte di un credito Irpef scaturente dal modello Unico PF presentato di € 5.600 utilizza in F24 un importo di € 6.500.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Utilizzo di crediti inesistenti

Se si verifica tale situazioni:

- per rettificare gli errori commessi nella determinazione delle imposte;
- per contestare un non corretto riporto delle eccedenze d'imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

nella liquidazione automatica l'Agenzia delle entrate rileverà l'errore compilativo ed emetterà la «comunicazione di irregolarità per la definizione bonaria», consentendo al contribuente che procedere a corrispondere il tributo e gli interessi

entro 30 giorni dalla sua ricezione

Con il beneficio della riduzione a 1/3 delle sanzioni.

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Omessi e/o carenti versamenti

Il comma 2-bis dell'art. 15 del D.Lgs. 471/1997, sanziona l'omessa presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, con una sanzione fissa di € 100 (diminuita rispetto agli attuali € 154). Tale sanzione viene ridotta a € 50 se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

Nel **caso di presentazione di un modello F24 a saldo zero**, la sanzione dovuta sarà pari a:

- **1/9 di € 50**, in caso di presentazione entro 5 giorni lavorativi successivi (ovvero € 5,56);
- **1/9 di € 100**, in caso di presentazione del modello entro 90 giorni (ovvero € 11,11).

Versamenti tardivi e indebite compensazioni

Costo del ravvedimento. Omesso o tardivo versamento

<i>Termine di versamento</i>	<i>Sanzione piena</i>	<i>Sanzione ridotta</i>
Entro 14 giorni dalla scadenza	Da 1% a 14%	1/10 della sanzione dovuta (o 0,1% per ogni giorno di ritardo)
Dal 15° al 30° giorno	15%	1/10 della sanzione dovuta (o 1,5%)
Dal 31° ai 90° giorno	15%	1/9 della sanzione dovuta (o 1,67%)
dal 91° giorno all'anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	30%	1/8 della sanzione dovuta (o 3,75%)
entro 2 anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	30%	1/7 della sanzione dovuta (o 4,28%)
oltre 2 anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione	30%	1/6 della sanzione dovuta (o 5%)

Altre sanzioni amministrative

Sostituti d'imposta – Certificazione unica

CONFRONTO

Violazione dell'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate
(art. 4, comma 6 quinquies, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322)

<i>Riferimento</i>	<i>Fino al 31.12.2016</i>	<i>Dal 1° gennaio 2017</i>
Certificazione unica trasmessa entro il 7 marzo	Nessuna sanzione	Nessuna sanzione
Certificazione unica correttiva trasmessa entro il 12 marzo (5 giorni dalla scadenza)	Nessuna sanzione	Nessuna sanzione
Certificazione unica correttamente trasmessa entro il 6 maggio (60 giorni dalla scadenza)	€ 100 per ciascuna certificazione unica omessa, tardiva o errata	€ 33,33 (1/3 di € 100) per ciascuna certificazione unica omessa, tardiva, o errata, con un tetto massimo di € 20.000
Certificazione unica trasmessa oltre 60 giorni dalla scadenza	€ 100 per ciascuna certificazione unica omessa, tardiva o errata	€ 100 per ciascuna certificazione unica omessa, tardiva o errata, con un tetto massimo di € 50.000 per ciascun sostituto di imposta

Sostituti d'imposta – Certificazione unica

Certificazione unica dal 1° gennaio 2017

<i>Violazione</i>	<i>Sanzione</i>
Mancato o incompleto rilascio della Certificazione unica al sostituito	Da € 250 a € 2.000
Omessa, tardiva o errata trasmissione della Certificazione unica all'Agenzia delle entrate	<ul style="list-style-type: none">➤ € 100 euro per ciascuna Certificazione unica omessa, tardiva o errata, con un massimo di € 50.000;➤ sanzione ridotta a 1/3, con un massimo di € 20.000 , se la Certificazione unica è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza.

Caf e Professionisti abilitati

Rilascio di infedeli visti di conformità e asseverazioni (art. 39 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241)

<i>Termini</i>	<i>Sanzione</i>
Fino al 31 dicembre 2016 nel caso di mancata presentazione della dichiarazione rettificativa o comunicazione all'Agenzia delle entrate	Imposta + sanzioni + interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art.36-ter Dpr 600/ 1973
Presentazione e pagamento della sanzione entro il 10 novembre dell'anno in cui è commessa la violazione (previsione efficace fino alle rettifiche relative al 730/2016-redditi 2015)	Sanzione ridotta a 1/8
Presentazione e pagamento della sanzione entro il 10 novembre dell'anno in cui è commessa la violazione (previsione efficace dalle rettifiche relative al 730/2017-redditi 2016)	Sanzione ridotta a 1/9

Studi di settore

Nuove sanzioni dal 2017

Decreto sanzioni -> elimina penalità specifiche inerenti al modello

Situazioni e casi riguardanti omessa e infedele compilazione degli studi di settore

Dal 2017- nessuna sanzione amministrativa specifica (oltre a quella base) anche nelle ipotesi di indicazione di cause di esclusione/inapplicabilità non spettanti

sanzione -> € 2.000 in caso di mancata presentazione del modello in assenza di maggior reddito accertato da parte dell'Amministrazione finanziaria

sanzione raddoppiata -> con violazione realizzata utilizzando documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Studi di settore

Resta però il rischio dell'induttivo puro (art. 39 co. 2 DPR 600/73)

I presupposti che legittimano l'utilizzo dell'accertamento induttivo da parte dell'ufficio



**Omessa
presentazione del
modello studi di
settore**



**Omessa o infedele
indicazione dei dati
previsti nei modelli
per la comunicazione
dei dati rilevanti ai
fini dell'applicazione
degli studi di settore**



**Indicazione di cause
di esclusione o di
inapplicabilità degli
studi di settore non
sussistenti**

I maggiori ricavi/compensi devono superare di più del 15% o di € 50.000 quelli del Gerico originario.

Studi di settore

CONFRONTO 1 di 2

<i>Riferimento</i>	<i>Fino al 31.12.2016</i>	<i>Dal 1° gennaio 2017</i>
Omessa presentazione modello studi di settore	Sanzione in misura fissa pari a € 2.065, se il modello non viene presentato anche a seguito di invito da parte dell'Agenzia delle entrate	Sanzione in misura fissa pari a € 2.000 se il modello non viene presentato anche a seguito di invito specifico da parte dell'Agenzia delle entrate
Omessa presentazione modello studi di settore	sanzione amministrativa dal 150 al 300% della maggiore imposta dovuta se il maggior reddito contestato supera il 10% di quello . dichiarato. In caso contrario la sanzione rimane dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta.	sanzione amministrativa dal 90% al 180% indipendentemente dall'entità del maggior reddito evaso. Sanzioni ridotte ad 1/3 se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e, comunque, non supera € 30.000. La sanzione base raddoppia nell'ipotesi in cui la violazione è realizzata mediante "l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente"

Studi di settore

CONFRONTO 2 di 2

<i>Riferimento</i>	<i>Fino al 31.12.2016</i>	<i>Dal 1° gennaio 2017</i>
Infedele compilazione studi di settore (Cause di esclusione / inapplicabilità non spettanti)	sanzione amministrativa dal 110 al 220% della maggiore imposta dovuta se il maggior reddito contestato supera il 10% di quello dichiarato. In caso di mancato superamento di detta soglia la sanzione rimane dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta	sanzione amministrativa dal 90% al 180% indipendentemente dall'entità del maggior reddito evaso. Sanzioni ridotte ad 1/3 (dal 30 al 60%) se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e comunque non supera € 30.000. Sanzione base raddoppia nel caso in cui la violazione viene realizzata mediante "l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente"

Imposta di registro

CONFRONTO

<i>Violazione</i>	<i>Fino al 31.12.2016</i>	<i>Dal 1° gennaio 2017</i>
Omessa registrazione di atti effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta	Sanzione dal 60 al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 200
Omessa registrazione di atti effettuata oltre 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta	Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta <i>(confermata)</i>
Occultazione del corrispettivo	Sanzione dal 200 al 400% dell'imposta dovuta	Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta

Imposte ipotecarie

CONFRONTO

<i>Violazione</i>	<i>Fino al 31.12.2016</i>	<i>Dal 1° gennaio 2017</i>
Omessa trascrizione entro 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione dal 100 al 200% dell'imposta dovuta	Sanzione dal 50 al 100% dell'imposta dovuta
Omessa trascrizione oltre 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione dal 100 al 200% dell'imposta dovuta	Sanzione dal 100 al 200% dell'imposta dovuta <i>(confermata)</i>
Omessa trascrizione con imposta già versata nei termini, non dovuta o fissa, effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione da € 103 a € 2.065	Sanzione di € 50
Omessa trascrizione con imposta già versata nei termini, non dovuta o fissa, effettuata oltre 30 giorni dalla scadenza originaria	Sanzione da € 103 a € 2.065	Sanzione da € 100 a € 2.000



***Grazie
per l'attenzione
prestata***

