

Newsletter n. 15/2015

Le sanzioni amministrative

Il D.Lgs. 158 del 24 settembre 2015 (di seguito "Decreto") ha apportato significative novità all'attuale sistema sanzionatorio amministrativo.

Il presente lavoro intende fornire un primo quadro d'insieme delle principali modificazioni interessate:

1. La decorrenza
2. L'omessa dichiarazione
3. La dichiarazione infedele
4. I versamenti
5. Perdite pregresse in caso di accertamento
6. Il Reverse Charge
7. Dichiarazioni d'intento
8. Certificazione Unica
9. Trasferimenti di azienda

1. La decorrenza

In merito alla decorrenza del nuovo sistema, l'art. 32 del Decreto dispone che "le disposizioni di cui al titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017".

Tale decorrenza sarà anticipata con la legge di stabilità 2016 al 1° gennaio 2016, pertanto le nuove sanzioni dovrebbero applicarsi per le violazioni commesse post 1° gennaio 2016.

Ferme restando le decorrenze delle nuove e più severe norme sanzionatorie, occorre considerare il principio del Favor Rei, stabilito, per le sanzioni amministrative, dall'articolo 3 del D.Lgs. 472 del 1997.

Il Favor Rei stabilisce che nessuno può essere assoggettato a sanzione per una violazione che, secondo una legge precedente, non era punibile e che, nel caso in cui la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e quelle posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole al contribuente.

Ne deriva che al contribuente deve essere garantito il trattamento sanzionatorio più favorevole.

Tale principio non si applica però se il provvedimento di irrogazione è diventato definitivo o se è derogato dalla disposizione che introduce le nuove misure sanzionatorie. Considerato che l'articolo 32 del Decreto non dispone la disapplicazione del Favor Rei non si vedono ragioni per cui tale principio non possa essere applicato.

2.L'omessa dichiarazione

In caso di omessa presentazione della dichiarazione (redditi, Irap e Iva) da cui risultano imposte dovute, la sanzione va dal 120% al 240% con un minimo di 250 euro.

Le modifiche per il 2016 prevedono che se la dichiarazione viene presentata entro il termine di presentazione di quella dell'anno successivo e, comunque, prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione sarà ridotta alla metà e pertanto sarà compresa tra il 60% e il 120% delle imposte dovute con un minimo di 200 euro. Una volta superata tale scadenza, le sanzioni torneranno ad essere quelle ordinarie.

Nel caso in cui dalla dichiarazione omessa non risultino imposte dovute, si applica una sanzione compresa tra 250 euro e 1.000 euro.

In caso di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta è confermata la stessa sanzione dal 120% al 240% delle ritenute non versate, con un minimo di 250 euro; tuttavia, se la dichiarazione è presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione è dimezzata (dal 60% al 120% delle ritenute non versate, con un minimo di 200 euro).

Oltre a tali sanzioni dichiarative, c'è una sanzione di 50 euro per ogni percipiente non indicato nel modello 770. Se le ritenute invece non sono state dichiarate, ma sono state versate, la sanzione è fissa da 250 a 2.000 euro. In quest'ultimo caso, se la dichiarazione è presentata entro il termine per l'invio di quella relativa all'anno successivo, la sanzione è da 150 euro a 500 euro.

3. La dichiarazione infedele

Varie modifiche sono state introdotte dal Decreto per quanto riguarda la dichiarazione infedele, intesa come indicazione, ai fini delle singole imposte, di un minor reddito, di un'imposta inferiore o di un credito superiore a quello spettante.

La sanzione base scende da un minimo del 90% ad un massimo del 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, rispetto alla precedente sanzione che era compresa tra il 100% e il 200%.

Come nel sistema attuale, tale sanzione opera per le dichiarazioni dei redditi, Irap, Iva e dei sostituti d'imposta.

L'art. 15 al comma 3 del citato Decreto recita che la sanzione da dichiarazione infedele è aumentata della metà "quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente" (dal 135% al 270%).

Si segnala inoltre che tale la sanzione è invece ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000 euro.

Il Decreto inoltre chiarisce il calcolo dell'imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione per infedeltà, che è dato dalla differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in sede di accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione.

Con tale definizione è stato risolto il problema di ricomprendere nella base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione ai fini Iva, anche la maggiore imposta liquidabile mediante controllo automatizzato, relativamente alla quale è applicabile la sanzione specifica prevista dall'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 471/97.

4. I versamenti

Il Decreto va a modificare l'art. 13 del D.Lgs. 471/97 riguardante le sanzioni per omessi e ritardati versamenti.

Le modifiche riguardano:

- una specifica disciplina per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta inesistente;
- la compensazione dei crediti inesistenti;

- una specifica disciplina sanzionatoria per la garanzia sull'Iva di gruppo presentata oltre novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione.

La nuova norma non varia la disciplina dell'applicazione della sanzione, che resta pari al 30% per gli omessi e carenti versamenti periodici, di conguaglio, o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione. E' stata però introdotta la possibilità di ridurre alla metà la sanzione per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 90 giorni.

Argomento	Descrizione	Norma
Omessi/ tardivi versamenti	<p>I tardivi versamenti, pertanto, saranno così puniti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per i ritardi sino a 14 giorni, la sanzione sarà quella del 15% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo; • per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 15%; • per i ritardi superiori a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 30%. 	Art. 15

Vantaggi derivanti dalla riduzione della sanzione per i versamenti effettuati nei 90 giorni, si avranno anche in sede di controlli formali da parte dell'Agenzia delle Entrate (artt. 36-bis e 36-ter del D.p.r. 600/73).

Infatti, in tutti i casi di violazione per tardivi versamenti, l'Agenzia delle Entrate tramite avviso di irregolarità irrogherà la sanzione ridotta del 15%, con la possibilità di ottenere la riduzione ad 1/3 in caso di pagamento nel termine di 30 o 90 giorni dalla notifica e sarà dunque pari al 5%, in luogo dell'attuale 10%. Analogamente, in caso di violazioni rilevabili ai sensi dell'art. 36-ter del D.p.r. 600/73, la sanzione ridotta a 2/3 sarà pari al 10% in luogo dell'attuale 20%.

Sono modificate inoltre anche le sanzioni in caso di omessa presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, con una pena fissa di 100 euro (la precedente era di 154 euro); tale sanzione è poi, indipendentemente dal ravvedimento operoso, ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

5. Perdite pregresse in caso di accertamento

Un'ulteriore importante novità prevista dall'art. 25 del Decreto, il quale modifica l'art. 42 del D.p.r. 600/73, introducendo la disciplina dello scomputo delle perdite sia di periodo sia pregresse in sede di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate, in sede di accertamento, dovrà computare in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di controllo, sino a concorrenza del loro importo ed inoltre, dai maggiori imponibili che residuano, il contribuente avrà la possibilità di richiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, intendendosi per tali "quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'art. 8 e dell'art. 84 del TUIR".

Nel caso di scomputo delle perdite pregresse, il contribuente dovrà presentare un'istanza all'Agenzia delle Entrate entro il termine per impugnare l'avviso di accertamento, che, in tale ipotesi, potrà essere sospeso per 60 giorni. Sempre entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza, l'Ufficio "procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente".

Si sottolinea infine che il contribuente potrà chiedere la computazione delle perdite non utilizzate anche in caso di accertamento con adesione.

6. Il Reverse Charge

Il Decreto in esame dispone anche la rimodulazione delle sanzioni tributarie per le violazioni relative all'omessa o irregolare applicazione del meccanismo del reverse charge (artt. 17, 34 co. 6 secondo periodo e 74 co. 7 e 8 del D.p.r. 633/72).

Attualmente, se il cessionario/committente non effettua l'inversione contabile, c'è la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta, con un minimo di 258 euro.

Il nuovo sistema sanzionatorio invece distingue le seguenti ipotesi:

- il cedente/prestatore emette correttamente la fattura senza applicazione dell'imposta, ma il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile;
- il cedente/prestatore non emette la fattura entro quattro mesi dall'operazione ed il cessionario/committente non provvede a regolarizzare entro 30 giorni l'omissione.

Nella prima ipotesi l'omissione è punita con una sanzione fissa da 500 a 20.000 euro, se invece l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità, la sanzione è elevata ad una misura compresa tra il 5 ed il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

Nella seconda ipotesi si applicano, oltre alla sanzione proporzionale dal 5% al 10% commisurata all'imponibile e con un minimo di 1.000 euro, anche la sanzione per indebita detrazione¹ e quella per infedele dichiarazione² ex artt. 5 co.4 e 6 del D.Lgs. 471/97.

Il Decreto ha inoltre introdotto alcune eccezioni a tale regola generale.

In particolare, è disciplinata l'ipotesi dell'assolvimento irregolare dell'imposta, con applicazione di una sanzione fissa (da 250 a 10.000 euro), qualora l'imposta sia stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge. La sanzione è irrogata al cessionario/committente, che è il vero debitore dell'imposta, con solidarietà del cedente/prestatore. È comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente.

Tuttavia è prevista una sanzione più grave in capo al cessionario/committente quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è stata determinata da intenti fraudolenti. In tal caso, la sanzione applicabile è quella base (dal 90 al 180%).

Un nuovo comma 9-bis.2 prevede anche l'applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 euro) in capo al cedente/prestatore, salvaguardando il diritto alla detrazione del cessionario/committente, ma senza obbligo di regolarizzazione dell'operazione, per le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile in luogo del regime ordinario, per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge, ma per le quali non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione.

Anche in tale ipotesi è prevista la solidarietà del cessionario/committente con il cedente/prestatore, vero debitore dell'imposta.

La sanzione è invece più grave in capo al cedente/prestatore per i casi in cui l'applicazione dell'imposta in reverse charge in luogo del regime ordinario è stata determinata da intenti fraudolenti. In tal caso, la sanzione si applica nella misura base (dal 90 al 180%).

Infine, è disciplinata l'ipotesi di errata applicazione del reverse charge ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette ad imposta. In tal caso, nella contabilità IVA devono essere eliminati sia il debito che il credito erroneamente registrati, con effetti neutrali. È salvaguardato il diritto al recupero dell'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva od oggettiva) attraverso la nota di variazione o la richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 546/92.

¹ Sanzione del 100% dell'imposta detratta.

² Da 100 a 200% della maggiore IVA a debito, o del minor credito IVA.

Quanto esposto trova applicazione anche nell'ipotesi delle operazioni inesistenti, ma è prevista una sanzione compresa tra il 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

7. Dichiarazioni d'intento

Con la riforma del sistema sanzionatorio sono state ridotte sensibilmente anche le sanzioni applicabili per la mancata verifica da parte del fornitore dell'esportatore abituale³ della trasmissione della lettera d'intento all'Agenzia delle Entrate.

L'art. 20 del D.Lgs. 175/2014 (Decreto Semplificazioni) ha trasferito in capo all'esportatore abituale l'obbligo di informare l'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nella lettera d'intento.

La nuova procedura prevede infatti che:

- l'esportatore abituale invia all'Agenzia dell'Entrate i dati contenuti nella lettera d'intento;
- l'Agenzia rilascia apposita ricevuta;
- l'esportatore abituale invia al fornitore la lettera di intento trasmessa all'Agenzia, con la copia della ricevuta di presentazione della stessa;
- il fornitore, ricevuta la documentazione, controlla telematicamente l'avvenuta comunicazione all'Agenzia da parte dell'esportatore abituale della lettera d'intento;
- terminati i controlli, il fornitore può emettere fattura in sospensione d'imposta con la dicitura "non imponibile".

Il fornitore, ricevuta la documentazione dall'esportatore abituale, ha pertanto l'obbligo di controllare telematicamente l'avvenuta comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale della lettera d'intento.

Con il precedente sistema sanzionatorio, nel caso in cui il fornitore emetteva fattura in sospensione d'imposta senza effettuare tale controllo era punito con la sanzione che andava dal 100% al 200% dell'imposta non addebitata. Se poi il fornitore emetteva fattura in sospensione d'imposta in mancanza della lettera d'intento, oltre all'applicazione della sanzione amministrativa, il fornitore era tenuto anche al pagamento del tributo.

³ Soggetto che a determinate condizioni può porre in essere operazioni senza pagamento dell'IVA.

Il Decreto in esame ha modificato tale sistema, prevedendo che, se il fornitore emette fattura in sospensione d'imposta senza controllare telematicamente l'avvenuta comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale della lettera d'intento, si applica una sanzione fissa da 250 a 2.000 euro.

Si sottolinea infine che la nuova misura sanzionatoria entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2017, ma esplicherà i propri effetti anche sulle violazioni commesse dalla data di entrata in vigore dell'art. 20 del Decreto Semplificazioni (1° gennaio 2015).

8. Certificazione Unica

La scadenza prevista per l'invio telematico della Certificazione Unica all'Agenzia delle Entrate è il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti⁴.

Le certificazioni devono essere consegnate ai sostituiti entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti o, in ogni caso, entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro.

Il regime sanzionatorio attuale prevede una sanzione pari a 100 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata; tale sanzione non si applica solo nel caso in cui la trasmissione della certificazione è effettuata entro 5 giorni (entro il 12 marzo).

Il nuovo sistema sanzionatorio ha introdotto un limite massimo complessivo di 50.000 euro per tali sanzioni, applicabili per sostituto di imposta.

Se la certificazione unica viene correttamente trasmessa entro 60 giorni dal 7 marzo (6 maggio), la sanzione è ridotta a un terzo (33,33 euro), con un massimo complessivo di 20.000 euro.

Pertanto, facendo un esempio numerico, in caso di omessa trasmissione di 1.000 certificazioni da parte di un sostituto d'imposta, la sanzione massima irrogabile sarà di 50.000 euro, a fronte di 100.000 euro previsti con il precedente sistema sanzionatorio e invece, se le 1.000 C.U. saranno spedite entro 60 giorni dalla scadenza (6 maggio) la sanzione sarà pari a 20.000 euro.

⁴ Art. 4 co. 6-quinquies del DPR 322/98 introdotto dal D.Lgs. 175/2014.

9. Trasferimenti di azienda

Il nuovo sistema sanzionatorio ha introdotto anche novità in materia di responsabilità del cessionario nell'ambito del trasferimento dell'azienda. Il Decreto ha, al riguardo, aggiunto due commi all'articolo 14 del D.Lgs. 472/1997.

Tale articolo disciplina la materia della responsabilità a seguito della cessione di azienda o di un ramo di essa, stabilendo che colui che acquista l'azienda è responsabile, in solido con il cedente, sia per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due precedenti, (anche se non contestate o irrogate alla data della cessione), sia per violazioni già contestate e sanzioni già irrogate, nello stesso periodo, anche se commesse in epoca anteriore.

La norma prevede però due limitazioni:

- una riguardante la circostanza che si riconosce al cessionario il beneficio della previa escussione del cedente;
- l'altra relativa alla responsabilità solidale del cessionario, che non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo di essa acquisito.

L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti di conoscenza dell'Agenzia delle Entrate e di eventuali altri enti. Al riguardo il cessionario può richiedere all'Ufficio un certificato dell'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono ancora stati soddisfatti alla data della richiesta. Tale certificato dovrà comprendere anche le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento dell'azienda e nel biennio precedente già contestate, anche se ancora non è stato emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione.

Ne deriva che il cessionario è liberato da ogni obbligazione nel caso in cui il certificato non attesti violazioni oppure nel caso in cui il certificato non è rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

Tutte le limitazioni di responsabilità vengono meno, salvo prova contraria, nel caso in cui la cessione è stata eseguita in frode ai crediti di natura tributaria come, per esempio, se il trasferimento dell'azienda è stato effettuato nei sei mesi successivi alla constatazione di una violazione penalmente rilevante ovvero se sono stati trasferiti i beni aziendali in modo frazionato.

Con il nuovo sistema sanzionatorio, in particolare tramite l'articolo 16, comma 1, lettera g) del Decreto sono stati aggiunti due commi al citato articolo 14:

- con il comma 5-bis, è stata introdotta una causa di disapplicazione della norma nel caso in cui la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio;

- con il comma 5-ter, invece viene estesa l'applicazione della disciplina dell'articolo 14 anche al conferimento di azienda ed a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda.

In merito all'estensione della responsabilità per i conferimenti, trattandosi di norma peggiorativa per il contribuente, la modifica non può essere retroattiva, pertanto dovrebbe operare per i conferimenti posti in essere a decorrere dall'entrata in vigore della norma.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 30 novembre 2015

Dott.ssa Valentina Davidde
antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.