



del Prof. Tonino Morina

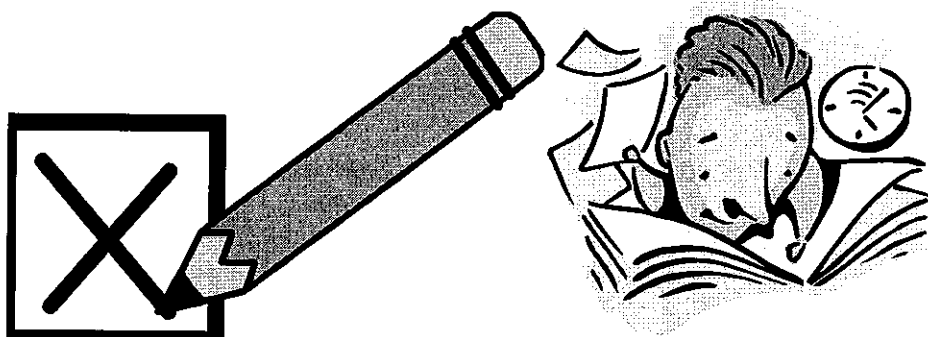
"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095 948840 Fax 095 940659 Telefonino 393 8285211

antonino.morina@tiscali.it



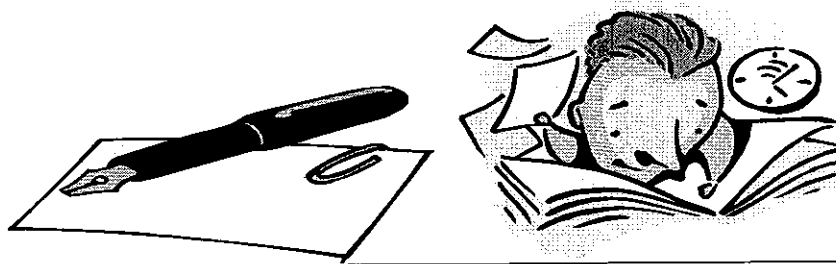
*Ministero dell'Economia e delle Finanze
Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze Roma*

Seminario specialistico

***"Unico 2013 - Sanzioni
Novità fiscali 2013"***

ANNO 2013

Prof. Tonino Morina



"Indice degli argomenti"

Articoli, norme, circolari e risoluzioni

<i>Sanzioni e ravvedimento</i>	<i>da pag. 3 a pag. 4</i>
<i>La riforma delle sanzioni</i>	<i>da pag. 5 a pag. 11</i>
<i>Le regole su ravvedimenti e cumulo</i>	<i>da pag. 12 a pag. 13</i>
<i>Interessi</i>	<i>da pag. 14 a pag. 15</i>
<i>Compensazioni nel modello F24</i>	<i>da pag. 16 a pag. 21</i>
<i>Il modello Unico 2013</i>	<i>da pag. 22 a pag. 36</i>
<i>Modalità e tempi di ravvedimenti spontanei</i>	<i>da pag. 37 a pag. 39</i>
<i>Il fisco cancella le super sanzioni</i>	<i>da pag. 40 a pag. 42</i>
<i>Le correzioni di Unico</i>	<i>da pag. 43 a pag. 47</i>
<i>Lotta all'evasione con confusione</i>	<i>da pag. 48 a pag. 49</i>
<i>Comunicazione all'intermediario</i>	<i>da pag. 50 a pag. 51</i>
<i>Uffici in confusione</i>	<i>da pag. 52 a pag. 53</i>
<i>Le regole on line</i>	<i>pag. 54</i>
<i>Gli errori formali dell'F24 senza sanzioni</i>	<i>pag. 55</i>
<i>Il Fisco semplice non ha soppresso la tassa</i>	<i>da pag. 56 a pag. 59</i>
<i>Regole per la tenuta dei registri</i>	<i>pag. 60</i>
<i>La quarta sanzione sullo scontrino</i>	<i>da pag. 61 a pag. 64</i>
<i>Novità in tema di sanzioni per l'intermediario</i>	<i>pag. 65</i>
<i>Per 2 euro il fisco ne chiede 800</i>	<i>da pag. 66 a pag. 67</i>
<i>I controlli dimenticano il ravvedimento</i>	<i>da pag. 68 a pag. 69</i>
<i>L'Agenzia invita gli uffici a non litigare</i>	<i>da pag. 70 a pag. 77</i>
<i>Lo sconto sulle sanzioni</i>	<i>da pag. 78 a pag. 79</i>
<i>Stop alla moltiplicazione delle sanzioni</i>	<i>da pag. 80 a pag. 81</i>
<i>Il contenzioso manda in tilt gli uffici</i>	<i>da pag. 82 a pag. 83</i>
<i>Circolare 54/E del 19 giugno 2002</i>	<i>da pag. 84 a pag. 87</i>
<i>Circolare 222/E del 30 novembre 2000</i>	<i>da pag. 88 a pag. 89</i>
<i>Risoluzione 166/E del 4 giugno 2002</i>	<i>pag. 90</i>
<i>Circolare 28/E del 21 giugno 2004</i>	<i>da pag. 91 a pag. 92</i>
<i>Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007</i>	<i>da pag. 93 a pag. 96</i>
<i>Circolare 52/E del 27 settembre 2007</i>	<i>da pag. 97 a pag. 99</i>
<i>Circolare 18/E del 10 maggio 2011</i>	<i>da pag. 100 a pag. 102</i>
<i>Circolare 41/E del 5 agosto 2011</i>	<i>da pag. 103 a pag. 106</i>
<i>Articoli da 16 a 17, decreto legislativo 472/1997</i>	<i>da pag. 107 a pag. 108</i>
<i>Domande e risposte</i>	<i>da pag. 109 a pag. 113</i>

Articoli vari

Pagamenti cartelle a rate crescenti - Stanare gli evasori nel rispetto della legge - Quattro vie per pentirsi - Il Comune di Francofonte vince il ricorso ma paga di più - Slitta il saldo della cedolare - Favor rei per il 36% - Fisco, rimborsi tempestivi - Due vie per l'intesa con il Fisco - Spazio per l'autotutela e i rimborsi sprint - Le regole essenziali della mediazione tributaria

La nuova agenda di Unico 2013

a cura di Salvina Morina e Tonino Morina

Francofonte, 31 maggio 2013

***Persone fisiche, società di persone , società di capitali,
enti non commerciali***

Versamenti con e senza proroga

<i>VERSAMENTO</i>	<i>NUOVA SCADENZA</i>	<i>VECCHIA SCADENZA</i>
<i>Unico 2013 persone fisiche estranee agli studi di settore - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013</i>	<i>Confermata</i>	<i>17 giugno 2013</i>
<i>Diritto annuale dovuto dagli imprenditori individuali, estranei agli studi di settore, iscritti nel Registro delle imprese</i>	<i>Confermata</i>	<i>17 giugno 2013</i>
<i>Unico 2013 soggetti collettivi estranei agli studi di settore, società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013</i>	<i>Confermata</i>	<i>17 giugno 2013</i>
<i>Diritto annuale dovuto dalle imprese, soggetti collettivi estranei agli studi di settore, società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare, che presentano l'Unico 2013, iscritte o annotate nel Registro delle imprese</i>	<i>Confermata</i>	<i>17 giugno 2013</i>
<i>Unico 2013 - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013 delle persone fisiche estranee agli studi di settore</i>	<i>Confermata</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>

Unico 2013 - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013 delle persone fisiche <i>soggette</i> agli studi di settore	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Unico 2013 soggetti collettivi <i>"interessati"</i> dagli studi di settore, società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Diritto annuale dovuto dagli imprenditori individuali, soggetti agli studi di settore, iscritti nel Registro delle imprese	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Diritto annuale dovuto dalle imprese iscritte o annotate nel Registro delle imprese, "interessate" dagli studi di settore	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Iva - Adeguamento Iva agli studi di settore dei contribuenti che presentano l'Unico 2013	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Unico 2013 – Studi di settore - Maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati	8 luglio 2013	17 giugno 2013
Unico 2013 soggetti collettivi <i>estranei</i> agli studi di settore, società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013	Confermata	dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento
Diritto annuale dovuto dalle imprese individuali e dai soggetti collettivi estranei agli studi di settore , società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare, che presentano l'Unico 2012, <i>iscritte o annotate nel Registro delle imprese</i>	Confermata	dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento
Unico 2013 – Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013 delle persone fisiche <i>soggette</i> agli studi	dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento	dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40

<i>di settore</i>		<i>per cento</i>
Unico 2013 soggetti collettivi <i>“interessati”</i> dagli studi di settore, società di persone, società di capitali e altri soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare - Saldo 2012 e prima rata di acconto per il 2013	<i>dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>
Diritto annuale dovuto dalle imprese, “interessate” dagli studi di settore, iscritte o annotate nel Registro delle imprese	<i>dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>
Diritto annuale dovuto dagli imprenditori individuali, soggetti agli studi di settore, iscritti nel Registro delle imprese	<i>dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>
Iva - Adeguamento Iva agli studi di settore dei contribuenti che presentano l'Unico 2013	<i>dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>
Unico 2013 – Studi di settore - Maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati con 0,40% in più	<i>dal 9 luglio al 20 agosto 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>	<i>dal 18 giugno al 17 luglio 2013, con l'aumento dello 0,40 per cento</i>

Nessun differimento per l'Imu, la cui prima o unica rata per il 2013 deve essere versata entro il 17 giugno

Le nuove scadenze riguardano solo chi è interessato dallo studio di settore

Il Fisco cambia l'agenda per i contribuenti di Unico

Articolo di 70 righe

Francofonte, 31 maggio 2013

Salvina Morina

Tonino Morina

La proroga per i versamenti di Unico 2013 è (quasi) ufficiale. E' stato infatti annunciato uno schema di decreto che prevede il differimento al giorno 8 luglio 2013 per il versamento delle imposte in scadenza il 17 giugno 2013. Ventuno giorni di tempo in più per i versamenti di Unico, senza maggiorazioni. Il differimento "trascina" anche il pagamento con lo 0,40% in più che si può effettuare dal 9 luglio 2013 fino al 20 agosto 2013. Diversamente dallo scorso anno, dove la proroga riguardava indistintamente tutte le persone fisiche a prescindere dal fatto di essere o meno soggette agli studi di settore, la proroga di quest'anno dovrebbe riguardare solo le persone fisiche e i contribuenti interessati dagli studi di settore, società di persone e società di capitali comprese. Grazie al doppio differimento, per i contribuenti soggetti agli studi di settore, il termine per il versamento delle imposte risultanti dal modello Unico 2013, per il saldo 2012 e per il primo acconto dovuto per il 2013, senza interessi, si "allunga" dal 17 giugno al giorno **8 luglio 2013**. Inoltre, i versamenti con lo 0,40% in più, che si dovevano fare dal 18 giugno al 17 luglio 2013, si possono fare dal **9 luglio al 20 agosto 2013**. Nessuna proroga invece per i versamenti dell'Imu, l'imposta municipale sugli immobili, la cui scadenza per la prima o unica rata del 2013 è confermata per il 17 giugno 2013.

Effetto "domino" per cedolare secca e imposte sui patrimoni all'estero

Beneficiano dei differimenti anche gli altri versamenti che si devono effettuare entro il termine stabilito per il pagamento dell'Irpef, sempre a condizione che si

tratti di contribuente soggetto agli studi di settore. Ne consegue che, ad esempio, beneficiano dei differimenti, le persone fisiche soggette agli studi di settore che:

- ❖ hanno scelto il regime della cedolare secca e devono versare il saldo della tassa piatta per il **2012 e la prima rata di acconto per il 2013**;
- ❖ sono titolari della proprietà o di altro diritto reale su immobili situati all'estero e devono versare l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (Ivie);
- ❖ nel 2012 hanno detenuto attività finanziarie all'estero e devono versare l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (Ivafe).

Proroga per tutti i versamenti di Unico, contributi previdenziali compresi

La doppia proroga, con i versamenti "spostati" al giorno **8 luglio 2013**, o dal **9 luglio al 20 agosto 2013 con lo 0,40% in più**, a favore dei contribuenti interessati dagli studi di settore riguarda tutti i versamenti risultanti dal modello **Unico 2013**, compresi i pagamenti dei contributi previdenziali, cioè quelli che si calcolano sul reddito che supera il cosiddetto "minimale". Lo spostamento riguarda le imprese e i professionisti che applicano gli studi di settore, persone fisiche partecipanti compresi. Il differimento vale anche per chi deve la maggiorazione del 3%, aumentata dello 0,4% per i pagamenti dal **9 luglio al 20 agosto**, applicabile per l'adeguamento delle entrate contabilizzate a quelle presunte dagli studi in caso di scostamento superiore al 10% tra entrate presunte dagli studi e entrate contabili. Per contribuenti che applicano gli studi di settore si intendono quelli soggetti al controllo induttivo mediante il prodotto informatico Ge. ri. Co. (gestione dei ricavi o compensi) per i quali sono stati approvati gli specifici studi, compresi quelli con eventuali cause di esclusione o di inapplicabilità dagli stessi studi. Il differimento vale anche per i contribuenti che partecipano a società, associazioni e imprese che applicano gli studi, e cioè per i soci di società di persone, gli associati di associazioni tra artisti o professionisti, i collaboratori di imprese familiari e i coniugi di aziende coniugali, nonché i soci di società a responsabilità limitata che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale.

Cambiato il calendario delle rate

La proroga ha un effetto domino per chi paga a rate le somme di Unico. Al

riguardo, si ricorda che sulle somme rateate, a partire dalla seconda rata, il contribuente deve pagare gli interessi che decorrono dal 1° giorno successivo alla scadenza della prima rata. Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il 16 di ciascun mese di scadenza per i titolari di partita Iva ed entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti. Gli interessi sono dovuti in misura forfetaria, a prescindere dal giorno di pagamento e sono calcolati con la seguente formula “C” per “i” per “t” diviso 36.000, in cui “C” è l'importo, “i” è l'interesse, 4 per cento annuo, e “t” è uguale al numero di giorni che, calcolati secondo il “metodo commerciale”, intercorrono tra la scadenza della prima rata e quella della seconda rata. Occorre anche ricordare che, applicando il “metodo commerciale”, si considerano i giorni dell'anno 360, e, per coerenza, tutti i mesi di 30 giorni. La misura degli interessi sulla rata successiva alla prima è stata determinata, considerando che:

* tutti i mesi sono di 30 giorni;

* gli interessi sono dovuti dal giorno successivo alla scadenza della prima rata, fino al giorno di pagamento fissato per la seconda rata.

A partire dalla terza rata, gli interessi dovuti sono aumentati dello 0,33 per cento mensile, a prescindere dalla data di pagamento della rata.

Nessuna proroga per chi è escluso dagli studi di settore

Sono quindi confermate le scadenze per i versamenti dovuti dai contribuenti estranei agli studi di settore, cioè dalle persone fisiche e dai soggetti collettivi estranei, società di persone e società di capitali comprese. Per questi contribuenti, è perciò confermato il termine ordinario di versamento del 17 giugno 2013; chi esegue i pagamenti dal **18 giugno al 17 luglio 2013** dovrà aggiungere lo 0,40 per cento.

SANZIONI E RAVVEDIMENTO

L'eliminazione delle multe miliardarie ha completato il passaggio dal "Fisco di forma" al "Fisco di sostanza"

Con la riforma delle sanzioni, il Fisco degli ultimi anni è cambiato. In poco tempo si è verificato un passaggio che ha rivoluzionato il rapporto "Fisco contribuente". Le novità in materia di sanzioni introdotte ***dal 1° aprile 1998, dai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997***, hanno, in pratica, chiuso con il «Fisco di forma» del passato per arrivare al «Fisco di sostanza» del nuovo millennio. Con la riforma delle sanzioni, e l'abbandono delle penalità esagerate di diversi miliardi delle vecchie lire in caso di errori di natura formale, che poi nessuno ha mai pagato, finalmente, da qualche anno, la sostanza prevale sulla forma e si impone il principio «l'importante è pagare». Insieme a questo principio, si impongono anche i «comportamenti concludenti» del contribuente. Comportamenti che, quando sono coerenti con le disposizioni tributarie, rendono superflue alcune opzioni che nel passato dovevano essere esercitate obbligatoriamente in modo preventivo. Ad esempio, se mancava l'opzione per il regime normale Iva, si arrivava all'assurdo di negare al contribuente il diritto al rimborso di crediti di tributi anche di centinaia di milioni delle vecchie lire.

Il Fisco del nuovo millennio rispetta il settimo comandamento

Il Fisco del nuovo millennio si sta dimostrando sempre più onesto e rispetta il settimo comandamento. Basta con i furti del passato operati da alcuni uffici che negavano i crediti di tributi regolarmente spettanti. I comportamenti concludenti del contribuente che ha scelto un regime contabile diverso da quello «naturale» valgono anche per il passato. Per comportamento concludente deve intendersi l'effettuazione in concreto, da parte del contribuente, di adempimenti che presuppongono la scelta di un determinato regime. È questa l'interpretazione dell'articolo 4 della legge 342 del 21 novembre 2000, cosiddetto «collegato fiscale» alla Finanziaria 2000 fornita dall'amministrazione finanziaria nella circolare 207/E del 16 novembre 2000. Perciò, opzioni e revoche si desumono dal comportamento concludente del contribuente. La loro validità è subordinata esclusivamente alla concreta attuazione fin dall'inizio dell'anno o dell'attività. La comunicazione dell'opzione o della revoca ha carattere formale e non rileva ai fini della scelta fatta.

Stop alle sanzioni per errori formali. La chiarezza nelle norme tributarie e la cancellazione delle sanzioni per violazioni formali sono due obiettivi importanti del nuovo Fisco. In questo senso, è importante il comma 5-bis, inserito nell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dall'articolo 7, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, con effetto dal 20 marzo 2001. Con questo inserimento, il Fisco ha messo la parola fine alle punizioni degli errori formali. Al richiamato articolo 6, che si occupa delle cause di non punibilità, è stato inserito il comma 5-bis, che letteralmente dispone: «non sono inoltre 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 del tributo». La norma, introdotta per correggere le norme tributarie vigenti per renderle coerenti con i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 212 del 27 luglio 2000, cancella perciò in modo definitivo tutte le sanzioni di natura formale. Di conseguenza, è stato anche abrogato, in quanto ormai superfluo, il comma 4 dell'articolo 13 del predetto decreto legislativo 472/97. Questo comma disponeva che «Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore».

Il favor rei per le irregolarità non più punibili. Per le irregolarità formali commesse nel passato gli uffici non possono più pretendere il pagamento delle relative penalità. Anche se la sanzione è stata irrogata, il debito residuo si estingue. Vale cioè il principio del «favor rei» secondo il quale «Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato» (articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che ha per titolo «principio di legalità»). Perciò, nel caso di irregolarità formali non più sanzionabili, il Fisco non può pretendere la riscossione delle somme non ancora pagate, nemmeno se si tratta di provvedimento definitivo.

LA RIFORMA DELLE SANZIONI

Con la riforma delle sanzioni, introdotta *dal 1° aprile 1998, dai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997*, sono definitivamente scomparse le esagerate penalità per violazioni di forma e sono ridotte notevolmente le sanzioni sugli omessi o tardivi versamenti. È stato anche eliminato l'assurdo effetto a «cascata» che duplicava o triplicava la sanzione sugli omessi versamenti di acconto e a saldo per imposte sui redditi o Iva. Nel passato, poteva anche capitare che sullo stesso importo venisse applicata una doppia sanzione; alcune volte la sanzione si moltiplicava anche per tre. Era un'assurdità. Dal 1° aprile 1998, sui ritardati od omessi versamenti diretti è di norma applicabile la sanzione del 30 per cento. L'abbandono delle penalità esagerate è frutto della riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998. La riforma venne annunciata dall'allora direttore generale del dipartimento delle Entrate Massimo Romano nella nota del 9 novembre 1996, quando affermò che dobbiamo «abbandonare il più possibile il formalismo, perché non è interesse dell'Amministrazione sanzionare le violazioni meramente formali» (si veda la nota «Romano: il Fisco semplice abbandoni i formalismi» sul Sole 24-Ore del 9 novembre 1996). Con la riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998, questo programma è diventato legge. Sono così scomparse le multe di diversi miliardi delle vecchie lire per violazioni formali su bolle, scontrini fiscali o ricevute, che poi nessuno ha mai pagato.

Sanzioni su riscossioni

L'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, «Ritardati od omessi versamenti diretti» dispone che: «1. 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 trenta per cento di ogni importo non versato... ». La predetta norma prevede la sanzione del 30% sul «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***». Le tre parole «***ancorché non effettuati***» insegnano che la sanzione non poteva e non può essere applicata più volte sullo stesso importo; non può essere così calcolata come ogni volta ha erroneamente fatto il Fisco nel punire l'omissione dei versamenti delle seconde frazioni d'acconto e a saldo delle imposte. Il comma 1 dell'articolo 13 sopra trascritto dispone, in sostanza, che l'omissione punita non può essere punita una seconda volta. Perciò, in presenza delle tre parole «***ancorché non effettuati***» è certo che non sarà più ripetuto l'errore aritmetico di moltiplicare per due o per tre la sanzione sulla stessa frazione del complessivo importo della violazione. Basta l'esempio di un contribuente che ha omesso i seguenti versamenti di frazioni di acconto e di saldo per imposte sui redditi 1992:

➤ acconto dovuto: 20.000.000 di lire;

- prima frazione omessa: 8.000.000 di lire;
- seconda frazione omessa: 12.000.000 di lire;
- saldo omesso: 4.000.000 di lire;
- complessivamente: 24.000.000 di lire.

Moltiplicazione delle sanzioni

Fino al 1° aprile 1998, data di entrata in vigore della riforma delle sanzioni, gli uffici iscrivevano a ruolo (la sanzione era del 40%):

- sanzione 40% sulla prima frazione di 8 milioni di lire: 3.200.000 lire;
- sanzione 40% sull'intero acconto di 20 milioni di lire: 8 milioni di lire (l'amministrazione finanziaria applicava la sanzione non sul residuo, cioè sulla seconda frazione di 12 milioni di lire, come avrebbe dovuto fare, ma su 20 milioni di lire, che è la somma delle due frazioni; questo calcolo era sbagliato perché aggiungeva una seconda volta la sanzione sui primi 8 milioni di lire);
- sanzione 40% sul saldo di 24 milioni di lire: 9.600.000 lire (l'amministrazione finanziaria aggravava l'errore perché applicava la sanzione non sul residuo di 4 milioni, ma sull'intero importo di 24 milioni di lire; triplicava perciò la sanzione sulla prima frazione e raddoppiava quella sulla seconda frazione);
- sanzioni complessive erroneamente applicate: 20.800.000 lire, invece di 9.600.000 lire (40% di 8 milioni di lire, più 40% di 12 milioni di lire, più 40% di 4 milioni di lire).

Sanzioni applicabili

Come afferma il comma 1 dell'articolo 13 del decreto 471/97 le sanzioni sono:

- 30% sulla prima frazione di 8 milioni di lire omessa: 2.400.000 lire;
- 30% sulla seconda frazione omessa di 12 milioni di lire: 3.600.000 lire;
- 30% sul saldo omesso di 4 milioni di lire (al netto cioè dell'importo dei versamenti di 20 milioni «ancorché non effettuati»): 1.200.000 lire;
- sanzioni complessivamente applicabili: 7.200.000 lire.

È così che doveva essere fatto anche prima per rispettare la legge e le regole dei calcoli. Per di più, ***dal 1° aprile 1998 è stato anche introdotto il ravvedimento***, mediante il quale le sanzioni del 30% si possono ridurre a una mini-sanzione.

Sanzioni Iva

Il sistema delle ***sanzioni in materia di scontrini e ricevute fiscali*** è stato modificato dal decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203. In caso di mancata emissione di ricevute o scontrini fiscali, ovvero di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato (articolo 6, comma 3, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471). La sanzione non può essere applicata in misura inferiore a 516 euro (pari a un milione delle vecchie lire) per singola infrazione. Uguale sanzione, con il

rispetto dello stesso minimo, si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione, in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Se non si sono verificate omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione del registratore di cassa è punita, a norma dell'articolo 6, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, con la sanzione da 258 euro (pari a 500.000 delle vecchie lire) a 2.065 euro (pari a 4 milioni delle vecchie lire). Con effetto dal 26 novembre 2003 è stata anche eliminata la sanzione a carico del cliente che veniva “scoperto” senza lo scontrino fiscale. La soppressione della sanzione a carico del cliente è stata disposta dall'articolo 33, comma 10, decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, il quale stabilisce che <<A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto è abrogato l'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471>>. Il comma 6 abrogato stabiliva che <<Al destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della presentazione o nelle sue adiacenze, non esibisce il documento o lo esibisce con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale si applica la sanzione amministrativa da 51 euro a 1.032 euro>>. Perciò, non è più prevista alcuna sanzione a carico del cliente per la mancata consegna della ricevuta o scontrino. Tale comportamento non può essere punito, anche se, com'è ovvio, il cliente ha il diritto di pretendere il documento, perché ***il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale non è un “optional”***, come, purtroppo, si rileva dall'atteggiamento di alcuni operatori che sembrano infastiditi dalla richiesta del documento fiscale.

Sulle sanzioni in materia di scontrini e ricevute fiscali si veda l'apposito paragrafo dal titolo “La quarta violazione sullo scontrino fa scattare la chiusura del negozio”.

I principi generali della riforma delle sanzioni

I principi generali della riforma delle sanzioni operata con i ***decreti legislativi 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, in vigore dal 1° aprile 1998***, vennero illustrati dall'amministrazione finanziaria con una relazione tecnica allegata ai provvedimenti. Gli aspetti più importanti della relazione ministeriale sono i seguenti.

Unificazioni delle sanzioni amministrative

È prevista l'adozione di una sola sanzione amministrativa (sanzione pecuniaria), consistente nell'obbligo del pagamento di una somma di denaro, in luogo di quelle vigenti fino al 31 marzo 1998 (soprattassa e pena pecuniaria).

È inoltre previsto che, nei casi espressamente stabiliti dalle singole leggi, possono essere irrogate anche sanzioni accessorie che il provvedimento individua tassativamente:

- a) interdizione temporanea dalle cariche di amministratore, di sindaco o di revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- b) interdizione temporanea dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
- c) interdizione e/o sospensione temporanea dal conseguimento o dall'esercizio di licenze, concessioni o autorizzazioni per esercitare attività imprenditoriali di lavoro autonomo;
- d) sospensione temporanea dell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo o d'impresa.

Estensione dei principi penalistici alle violazioni in materia tributaria

Sono stati affermati anche per l'applicazione delle sanzioni per le violazioni tributarie importanti principi garantiti propri del diritto penale. È infatti previsto che:

- a) la sanzione amministrativa debba rispondere al principio di legalità, fissazione della sanzione soltanto con disposizione di rango legislativo, tipizzazione dell'illecito, applicazione non retroattiva della norma sanzionatoria, salvi i casi di disposizioni sanzionatorie più favorevoli per il contribuente;
- b) la sanzione sia irrogata soltanto all'autore della violazione che sia capace di intendere e di volere al momento del fatto;
- c) si risponde soltanto delle violazioni commesse volontariamente o con colpa;
- d) la sanzione viene determinata, fra i limiti minimi e i massimi stabiliti dalla legge tenendo conto della gravità della violazione, delle condizioni personali dell'autore, della condotta eventualmente tenuta per eliminare o ridurre le conseguenze della violazione;
- e) quando più violazioni siano state commesse con una sola azione od omissione, ovvero con più azioni od omissioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione di un tributo, costituiscono cioè violazioni continuate, la sanzione complessiva da applicare non risulta dalla somma della sanzione prevista per le singole violazioni, ma è quella prevista per la violazione più grave aumentata fino al doppio (in altre parole, multe che diventano miliardarie perché moltiplicate per il numero presunto di scontrini non rilasciati come è accaduto in alcuni casi finiti sui giornali, non saranno più possibili).

Intrasmissibilità della sanzione agli eredi

L'obbligo di pagare una somma di denaro a seguito dell'irrogazione di una sanzione non si trasmette agli eredi dell'autore della violazione. Va ricordato che anche una sentenza della Corte di cassazione, modificando il precedente contrario orientamento giurisprudenziale, ha appunto affermato questo principio.

Non punibilità

Oltre che riprodurre le cause di non punibilità tipiche del diritto penale, (errore sul fatto, ignoranza inescusabile della legge, forza maggiore), si è prevista una specifica causa di non punibilità dell'autore della violazione allorché questa sia dovuta alla scarsa chiarezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ovvero da indeterminatezza delle richieste di informazioni o di modelli per le dichiarazioni e per il pagamento inviati dall'Amministrazione al contribuente.

Errori formali sanabili senza penalità

L'errore formale non è più sanzionabile. Per essere sanzionabile, l'errore non deve essere compiuto in astratto, ma in concreto. Insomma, l'errore è punibile solo se, valutato a posteriori, ha inciso sul tributo o sull'attività di controllo del Fisco. E' questa la distinzione operata dall'agenzia delle Entrate, nel paragrafo 3.1 "nozione di mera violazione formale" della circolare 77/E del 3 agosto 2001, che mette la parola fine alle sanzioni sugli errori formali. Scompare così il Fisco di forma, che negli ultimi venti anni ha generato solo contenzioso. Ormai, con la legge sui diritti del contribuente, in vigore dal 1° agosto 2000, il "passaggio" dal Fisco di forma al Fisco di sostanza è una realtà. E' anche su questa strada la circolare 77/E del 3 agosto 2001, che illustra le novità recate dal decreto legislativo 32/2001, allo scopo di correggere le norme tributarie vigenti per renderle coerenti con i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 212 del 27 luglio 2000.

Il ravvedimento vale se è spontaneo

Uno strumento importante della riforma delle sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, è il ravvedimento. I contribuenti che commettono qualche errore, eseguono tardivamente l'adempimento o pagano in ritardo dei tributi possono valersi del ravvedimento "breve" o "mensile", cioè entro i 30 giorni successivi alla scadenza, o del ravvedimento "lungo" o "annuale", cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali o periodiche Iva, possono valersi del ravvedimento spontaneo. I contribuenti che si "pentono" fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento - inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

Quando l'errore è sanzionabile

Nel paragrafo 3.1 della circolare 77/E del 3 agosto 2001, l'agenzia delle Entrate avverte che gli uffici devono <<valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi

specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo>>. Perciò, si può verificare che <<violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio>>. Le dichiarazioni di cui al richiamato articolo 8 sono le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette o dell'Iva. Secondo le predette indicazioni, oltre alle irregolarità formali, non sono punibili nemmeno le violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo <<essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio>>. E' quindi importante, in caso di ravvedimento, che i contribuenti distinguano correttamente le violazioni formali da quelle sostanziali. Si considerano “formali” le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano “sostanziali” le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa. Oltre alla distinzione tra violazioni “formali” e “sostanziali”, la terza distinzione riguarda le violazioni di natura “potenzialmente sostanziale”, in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è sostanziale solo sulla carta.

L'errore sostanziale può essere formale

Per pagare le penalità applicabili in caso di ravvedimento, i contribuenti devono operare una importante distinzione tra violazioni di natura formale e violazioni di natura sostanziale. Si considerano «violazioni formali» le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano «violazioni sostanziali» le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa.

Oltre alla distinzione tra violazioni «formali» e «sostanziali», esiste una terza distinzione che riguarda le violazioni di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è di natura sostanziale solo sulla carta. In questi casi, la violazione «potenzialmente» sostanziale può essere sanata mediante il ravvedimento come una violazione di natura formale. La differenza è evidente in quanto per le violazioni formali sono applicabili sanzioni più basse rispetto a quelle previste per le violazioni sostanziali. Al riguardo, la circolare 180/E del 10 luglio 1998, avverte che tra le violazioni di natura formale sono comprese le «violazioni di natura potenzialmente sostanziale, a condizione che le stesse, nel caso concreto, non

abbiano inciso sulla determinazione e sul versamento dell'imposta. Si pensi, nel campo dell'Iva, ad una fattura afferente un'operazione imponibile emessa o annotata con un ritardo talmente esiguo da consentire ugualmente la computazione della relativa imposta nella liquidazione periodica di competenza». Un errore di natura potenzialmente sostanziale può essere quello del contribuente che nella dichiarazione annuale *Iva 2013, per il 2012, da presentare in via telematica con l'Unico 2013 in scadenza il 30 settembre 2013*, indica erroneamente un credito maggiore rispetto a quello spettante, credito che però, al momento del ravvedimento spontaneo, non è stato usato. In questo caso, anche se la violazione commessa è «di natura potenzialmente sostanziale», si tratta di un errore formale in quanto non ha inciso sulla «determinazione e sul versamento dell'imposta».

Stop alle sanzioni per gli errori formali

In materia di errori formali si devono anche considerare le disposizioni contenute nell'articolo 10 della legge 212 del 27 luglio 2000, sullo statuto dei diritti del contribuente. La legge è stata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale 177 del 31 luglio 2000 ed è entrata in vigore il 1° agosto 2000. Il richiamato articolo 10, oltre ad introdurre il principio della collaborazione e della buona fede, stabilisce che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalla stessa amministrazione, o quando il suo comportamento deriva da ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione. In ogni caso, non sono irrogate sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza debito d'imposta.

Le irregolarità al bivio tra violazioni sostanziali o formali

- *Violazioni sostanziali*: sono tali le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo; sono violazioni rilevabili sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa;
- *violazioni formali*: sono tali le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo;
- *violazioni sostanziali che sono formali*: sono tali le irregolarità di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate; sono irregolarità di natura sostanziale solo sulla carta in quanto non hanno inciso sul pagamento del tributo.

Le regole su ravvedimenti e cumulo giuridico

Il ravvedimento può essere fatto anche in sede di dichiarazione annuale, usando i crediti di fine anno per compensare versamenti omessi nel corso dell'anno. Questo speciale ravvedimento può riguardare il contribuente Iva che nel corso dell'anno non ha effettuato versamenti periodici e a fine anno chiude con un credito Iva che gli consente di «ravvedersi» e sistemare le violazioni commesse. Per questo speciale ravvedimento è opportuno che si presenti il modello F24 per rilevare la compensazione eseguita, usando il credito Iva di fine anno.

I procedimenti e il cumulo giuridico

Le regole per l'irrogazione delle sanzioni sono contenute nell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Esso stabilisce che la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'ufficio o l'ente notifica l'atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di norma entro 60 giorni dalla notifica dell'atto, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un **terzo** della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un **terzo** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (***norma applicabile agli atti emessi dal 1° febbraio 2011***). La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Se non c'è la definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile a norma dell'articolo 18 sempre entro il termine previsto per proporre ricorso. Il comma 5 dell'articolo 16 del 472/97 dispone che l'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile se sono presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per proporre ricorso, cioè di norma entro 60 giorni dalla notifica, con l'indicazione dei benefici per la definizione agevolata, nonché l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende aderire alla definizione, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione. Se sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se lo ritiene, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni stesse.

Le istruzioni della circolare 180/E sulle sanzioni

I primi chiarimenti ministeriali sull'articolo 16 del 472/97 sono contenuti nella circolare 180/E del 10 luglio 1998. Al riguardo, il Ministero delle Finanze ha

precisato che il predetto articolo 16 disciplina in modo tendenzialmente unitario il procedimento di irrogazione delle sanzioni pecuniarie e di quelle accessorie, introducendo alcune innovazioni che vanno al di là degli aspetti meramente procedurali per riflettersi anche su un piano sostanziale. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni inizia con la notifica, da parte dell'ufficio o ente, di un apposito atto di contestazione all'autore della violazione.

La definizione agevolata con lo sconto delle sanzioni

Ricevuta la notifica dell'atto di contestazione, l'autore delle violazioni e i soggetti obbligati in solido possono, entro il termine per la proposizione del ricorso, cioè, di norma, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto, definire la controversia con il pagamento delle sanzioni ridotte (***ad un quarto per gli atti emessi fino al 31 gennaio 2011, ad un terzo per gli atti emessi dal 1° febbraio 2011***). La definizione eseguita dagli obbligati in via solidale comporta l'estinzione dell'obbligazione propria dell'autore materiale, così come quella eseguita dall'autore materiale comporta l'estinzione dell'obbligazione riferibile ai coobbligati. La definizione impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. In alternativa alla definizione agevolata, sempre entro il termine per la proposizione del ricorso, i contribuenti possono produrre deduzioni difensive avanti all'ufficio o all'ente locale che ha emanato l'atto. In questa ipotesi non è ammessa impugnazione immediata avanti all'autorità giudiziaria o a quella amministrativa, sia che le deduzioni vengano presentate soltanto dall'autore delle violazioni o da uno dei soggetti obbligati solidalmente, sia che vengano presentate da entrambi. Se contro l'atto di contestazione è stata proposta impugnazione immediata, la presentazione delle deduzioni difensive, anche da parte di un soggetto diverso da quello impugnante, ne determina l'improcedibilità. In questa circostanza, sarà onere della parte resistente comunicare all'autorità giudiziaria o amministrativa avanti alla quale pende la controversia l'avvenuta presentazione delle deduzioni affinché questa adotti i provvedimenti necessari.

Il cumulo giuridico riduce le penalità in caso di più violazioni

I contribuenti, che con una sola azione o omissione commettono più violazioni, sono punibili con una sola sanzione, anche se di importo più elevato rispetto alla singola penalità. Nei loro confronti è perciò applicabile il cosiddetto «cumulo giuridico» disciplinato dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il cumulo giuridico è applicabile anche nel caso di più violazioni commesse in progressione e nel caso di violazioni dello stesso tipo commesse in periodi d'imposta diversi. Si deve subito precisare che il cumulo giuridico non è comunque applicabile dal contribuente in caso di ravvedimento spontaneo. È perciò l'ufficio impositore che dovrà applicare i benefici previsti dal cumulo giuridico.

Interessi: vecchie e nuove misure a confronto

Rimborsi o pagamenti	Misure vigenti fino al 31 dicembre 2009	Misure vigenti	Norma di riferimento	Differenze
Tasse e imposte indirette dovute all'erario (per ogni semestre compiuto)	1,375% semestrale	1% semestrale dal 1° gennaio 2010	Art. 1, legge 26 gennaio 1961, n. 29	meno 0,375% semestrale
Rimborso di tasse e imposte indirette non dovute all'erario (a decorrere dalla data della domanda di rimborso)	1,375% semestrale	1% semestrale dal 1° gennaio 2010	Art. 5, legge 26 gennaio 1961, n. 29	meno 0,375% semestrale
Rimborso di imposte pagate (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione)	2,75% annuo e 1,375% semestrale	2% annuo e 1% semestrale dal 1° gennaio 2010	Art. 44, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	meno 0,75% annuale meno 0,375% semestrale
Rimborso di imposte con procedura automatizzata (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione)	2,75% annuo e 1,375% semestrale	2% annuo e 1% semestrale dal 1° gennaio 2010	Art. 44-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	meno 0,75% annuale meno 0,375% semestrale
Rimborsi IVA	5% annuo	2% annuo dal 1° gennaio 2010	Artt. 38-bis e 38-ter, D.P.R. n. 633/1972	meno 3% annuale
Imposte o maggiori imposte iscritte a ruolo (a decorrere dal giorno successivo alla scadenza)	2,75% annuo (fino al 30 settembre 2009)	4% annuo dal 1° ottobre 2009	Art. 20, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	più 1,25% annuale
Dilazione di pagamento di imposte	4% annuo (fino al 30 settembre 2009)	4,5% annuo dal 1° ottobre 2009	Art. 21, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	più 0,50% annuale
Sospensione della riscossione	5% annuo (fino al 30 settembre 2009)	4,5% annuo dal 1° ottobre 2009	Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602	meno 0,50% annuale
Pagamenti a rate di IVA, UNICO e 730	6% (misura chiesta dal Fisco fino al 30 giugno 2009)	4% annuo a decorrere dai pagamenti delle imposte dovute in relazione alle dichiarazioni presentate dal 1° luglio 2009, UNICO 2009 compreso	Art. 20, D.Lgs. n. 241/1997	meno 2% annuale
Pagamenti rateali in seguito ai controlli automatici o formali delle dichiarazioni	3,5% annuo	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 (misura confermata)	Art. 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462	nessuna differenza
Imposte di successione e donazione	5% annui a scalare	3% annuo a scalare per le dilazioni concesse dal 1° gennaio 2010	Art. 38, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346	meno 2% annuale
Rimborso dell'imposta di successione, ipotecaria e catastale	4,5% per ogni semestre compiuto	1% per ogni semestre compiuto dal 1° gennaio 2010	Art. 42, comma 3, e 37, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (imposte sulle successioni), e art. 13, comma 4, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (imposte ipotecarie e	meno 3,5% per ogni semestre

Imposte dovute in seguito a liquidazione automatizzata o controllo formale delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap	2,75% annuo	3,5% annuo a decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007	catastali) Artt. 2, comma 2, e 3, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462	più 0,75% annuale
Somme dovute in seguito alla rinuncia all'impugnazione dell'accertamento versate nei termini	2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973)	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010	Art. 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218	più 0,75% annuale
Imposta di registro, di donazione, ipotecaria e catastale	1,375% semestrale	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010	Artt. 54, comma 5, e 55, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131	Più 0,75% annuale
Tasse sulle concessioni governative, e tasse automobilistiche la cui gestione è di competenza dello Stato	1,375% semestrale	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010	D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641	più 0,75% annuale
Imposte dovute a seguito di accertamento con adesione versate nei termini	2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973)	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010	Art. 8, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218	più 0,75% annuale
Imposte dovute a seguito di conciliazione giudiziale versate nei termini	2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973)	3,5% annuo dal 1° gennaio 2010	Art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546	più 0,75% annuale
Somme dovute per le imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali	4,5% per ogni semestre compiuto	2,5% per ogni semestre compiuto	Art. 37, comma 1, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346	meno 2% semestrale

Nota bene: l'art. 6 del decreto 21 maggio 2009 fissa nella misura del **3,5% annuo** gli **interessi** dovuti per le somme versate nei termini, in caso di **rinuncia all'impugnazione dell'accertamento** (articolo 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), **accertamento con adesione** (articolo 8, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), e **conciliazione giudiziale** (articolo 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Invece, per i **pagamenti rateali**, sugli importi delle **rate successive** alla prima, le norme relative (articoli 8 e 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) dispongono che sono dovuti gli **interessi legali** dell'**1,5% annuo** dal 1° gennaio 2011 e del **2,5% annuo** dal **1° gennaio 2012**. In proposito, si precisa che la misura del tasso di interesse legale deve essere determinata con riferimento all'annualità in cui viene perfezionato l'atto di accertamento con adesione, rimanendo costante anche se il versamento della rate si protrae negli anni successivi.

Interessi di mora per chi paga in ritardo le cartelle

E' stabilito che, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, termine previsto dall'articolo 25, comma 2, del Dpr 602/1973, sulle somme iscritte a ruolo si applicano, a partire dalla data di notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con riguardo alla media dei tassi bancari attivi. Negli ultimi anni la misura degli interessi era stata ridotta, ma dal **1° maggio 2013** la misura è "passata" dal 4,5504% al 5,2233 per cento (provvedimento del 4 marzo 2013 del direttore dell'agenzia delle Entrate, Attilio Befera). Dopo che, negli anni dal 2009 al 2012, il taglio agli interessi di mora è stato del 2,2854%, in quanto si è passati dalla misura del **6,8358% applicabile dal 1° ottobre 2009 al 4,5504%**, applicabile dal 1° ottobre 2012, la misura cambia tendenza e dal **1° maggio 2013** punta verso l'alto.

Compensazioni nel Mod. F24 in caso di debiti iscritti a ruolo scaduti

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

Dal **18 febbraio 2011**, è in vigore il blocco delle compensazioni nell'F24 in caso di debiti erariali scaduti iscritti a ruolo per un importo superiore a 1.500 euro. Si rischiano sanzioni del 50% e diventa complicato anche ravvedersi, soprattutto perché, a causa delle novità in tema di sanzioni, il contribuente deve stare attento a determinare la giusta misura per rimediare all'eventuale errore. Per l'Agenzia delle Entrate, il divieto di compensare i crediti scatta in caso di debiti scaduti iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro, **per imposte erariali, cioè IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute alla fonte e addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione.**

► Riferimenti

- Ministro dell'Economia e delle finanze, decreto 10 febbraio 2011
- Agenzia Entrate, circolare 15 febbraio 2011, n. 4/E
- Agenzia Entrate, risoluzione 21 febbraio 2011, n. 18/E
- D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 31
- D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, comma 1

Con qualche mese di ritardo, è stato pubblicato il provvedimento che detta le regole sul blocco delle compensazioni dei crediti nel modello F24 in caso di cartelle di pagamento definitive con debiti erariali scaduti. E' stato infatti approvato il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 10 febbraio 2011, pubblicato sulla G.U. n. 40 del 18 febbraio 2011, emanato a seguito della Manovra 2010 (art. 31, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), che ha per titolo "Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi". Il comma 1 del richiamato art. 31 stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, la **compensazione** dei crediti di cui

all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è **vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro**, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il divieto alla compensazione fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo, si aggiunge alla "stretta" dei crediti IVA introdotta con effetto dal 2010. Le cartelle per le quali è in corso un pagamento a rate non si considerano debiti erariali scaduti.

Attenzione

Per l'Agenzia delle Entrate, il divieto di compensare i crediti scatta in caso di **debiti scaduti iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro**, per imposte erariali, cioè **IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute erariali e addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione.** Una conferma in questo senso è nella circolare 4/E del 15 febbraio 2011, nel punto in cui, al paragrafo 11 "Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi", l'Agenzia afferma che "Quanto ai tributi cui fa riferimento, devono intendersi, ad esempio, le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura".

Mod. F24 accise per lo scambio crediti con debiti a ruolo

Lo scambio crediti con debiti a ruolo va fatto nel modello **"F24 accise"**, che è reperibile esclusivamente in formato elettronico sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it. Con la risoluzione n. 18/E del 21 febbraio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo da indicare nell'F24 accise in caso di compensazione di crediti con debiti iscritti a ruolo. Si tratta del **codice tributo RUOL**, denominato "Pagamento mediante

compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori – art. 31, comma 1, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78”. Nel modello “F24 Accise”, il codice è esposto nella **sezione “Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione”**, in corrispondenza degli “importi a debito versati”. Nella stessa sezione, **nel campo “ente”**, si indica la **lettera “R”**. **Nel campo “prov.”** si indica la **sigla della Provincia** di competenza dell’agente della riscossione presso il quale il debito risulta in carico. Il campo “codice identificativo”, il campo “mese” e il campo “anno di riferimento” non devono essere compilati.

Stretta dei crediti IVA dal 2010

Nel 2009, con effetto dal 2010, sono state introdotte delle norme con l’obiettivo di rendere più rigorosi i controlli per contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti IVA inesistenti (art. 10, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102). La stretta sulle compensazioni dei crediti **IVA annuali o infrannuali** riguarda solo i casi in cui il contribuente **compensa** nel modello F24 il **credito IVA** con i versamenti di altri tributi, contributi e premi. Le norme sono invece **irrilevanti** nel caso in cui il contribuente esegue la vecchia **compensazione “IVA da IVA”**, sia se esegue la compensazione interna, senza presentare il modello F24, sia se presenta il modello F24 per evidenziare la compensazione fatta.

Compensazione del credito IVA

La compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all’anno, per importi superiori a 10mila euro annui (limite ridotto a 5mila euro dal 1° aprile 2012), può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell’istanza da cui il credito emerge.

Dichiarazioni con il “visto”

sui crediti superiori a 15mila euro

I contribuenti, che intendono usare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, dovranno **chiedere al responsabile del centro di assistenza fiscale** l’apposizione del **visto di conformità dei dati delle dichiarazioni** predisposte dalle quali emerge il credito, che sono conformi alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile. Il “visto di conformità” può essere **rilasciato anche dagli iscritti negli albi** dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli di periti ed esperti** tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Dichiarazioni con il “visto” alternativo

E’ prevista un’alternativa al visto di conformità, che devono chiedere i contribuenti che intendono usare in compensazione crediti relativi all’IVA per **importi superiori a 15.000 euro annui**. L’alternatività al visto di conformità è possibile, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, cioè i **soggetti collettivi, società di persone** e assimilati, e **società di capitali**, nei casi in cui è esercitato il **controllo contabile** di cui all’art. 2409-bis del codice civile, che è stata cioè verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell’IVA e che è stata verificata la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Regole da seguire prima dell’utilizzo dei crediti

Come si è detto, alla **stretta dei crediti IVA**, introdotta con effetto dal 2010, si aggiunge, a partire dal 2011, il **divieto alla compensazione**

dei crediti, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro. A seguito del provvedimento che blocca le compensazioni nel modello F24, prima di usare i crediti, il contribuente deve **verificare la sua posizione con l'agente della riscossione**, Equitalia o altro agente della riscossione competente per territorio, e valutare che **non ci siano debiti erariali** iscritti a ruolo per importi **pari o superiori a 1.500 euro**. Il divieto di compensare i crediti riguarda i debiti a ruolo a titolo definitivo, a norma dell'articolo 14, del D.P.R. n. 602/1973, per imposte erariali e relativi accessori, aggi e spese per l'agente della riscossione, e per i quali è scaduto il termine per il pagamento. I crediti d'imposta spettanti al contribuente possono essere usati solo dopo avere **estinto il debito iscritto a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il debito iscritto a ruolo scaduto e non pagato per imposte dovute all'erario segna il punto di partenza per l'utilizzo dei crediti che si possono compensare nell'F24. A norma dell'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, del 10 febbraio 2011, il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali, è effettuato dai contribuenti mediante l'esercizio in compensazione dei crediti relativi alle imposte medesime, attraverso il sistema del **versamento unificato, con il modello F24**. E' possibile usare i crediti erariali per pagare debiti iscritti a ruolo per tributi erariali di **qualsiasi importo**, anche non scaduti. Il contribuente può perciò usare in compensazione i crediti per il versamento parziale delle pendenze maturate presso l'agente della riscossione, essendo sanzionata qualunque altra compensazione. E' inoltre possibile usare il credito per l'**estinzione dei debiti per oneri accessori**, comprensivi gli aggi e le spese a favore dell'agente. Insomma, i crediti servono per estinguere, prima i debiti in cartella, poi il resto.

Attenzione

Rimane libera da vincoli la compensazione dei crediti, se i debiti iscritti a ruolo non riguardano debiti di natura erariale quali, per esempio, i contributi previdenziali INPS, l'ICI, la TARSU, la TOSAP o i premi

INAIL. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire se sono “liberi” da vincoli i crediti d'imposta spettanti al contribuente quali, ad esempio, i crediti per investimenti nelle aree svantaggiate o ad altro titolo. Poiché la norma prevede il divieto di compensazione dei crediti di cui all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, considerato che i crediti d'imposta per investimenti o per altro titolo non sono richiamati tra i crediti di cui al richiamato art. 17, si deve ritenere che questi particolari crediti siano utilizzabili liberamente, sempre nel rispetto degli specifici vincoli dettati dalle norme agevolative.

Sanzioni per indebite compensazioni

I contribuenti che, in presenza dei vincoli dettati dalla nuova norma, “dribblano” il divieto di usare i crediti, sono soggetti ad una **sanzione del 50%** in caso di indebita compensazione se esistono debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti.

Tavola n. 1 - Le regole sui divieti alla compensazione con debiti a ruolo

Limite	Divieto alla compensazione dei crediti fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro
Le imposte erariali	Il divieto di compensare i crediti scatta in caso di debiti scaduti iscritti a ruolo per imposte erariali, cioè IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute alla fonte e le addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione.
Pagamenti parziali per i debiti a ruolo, anche non scaduti	E' ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte
Debiti scaduti	Il divieto di compensare i crediti riguarda i debiti a ruolo a titolo definitivo, ex articolo 14, D.P.R. n. 602/1973, per imposte erariali e relativi accessori, aggi e spese per l'agente della riscossione, e per i quali è scaduto il termine per il pagamento. Le cartelle per le quali è in corso un pagamento a rate non si considerano "debiti erariali scaduti"
Cartelle di pagamento non definitive	Dal divieto alla compensazione dei crediti sono esclusi i debiti iscritti a ruolo, anche se scaduti, relativi ad accertamento dell'Ufficio non ancora definitivi (articolo 15, D.P.R. 602/1973)
Vecchie compensazioni libere" da vincoli	I contribuenti che eseguono la compensazione "vecchia" o "interna" sono esclusi da qualsiasi divieto. Restano perciò "libere", ad esempio, le compensazioni "IVA da IVA" "IRPEF da IRPEF" "IRES da IRES"
Sanzioni del 50% per chi "dribbla" il debito	Nei confronti del contribuente che, in presenza dei debiti a ruolo scaduti, esegue compensazioni nel modello F24, si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato
La lite blocca la sanzione del 50%	E' esclusa la sanzione fino al momento in cui è pendente una contestazione giudiziale o amministrativa, fermo restando che la sanzione non potrà comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato
Compensazioni del credito IVA e la "stretta" in vigore dal 2010	In tema di compensazioni con i crediti IVA, occorre considerare che dal 2010, sono state introdotte delle norme con l'obiettivo di rendere più rigorosi i controlli per contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti IVA inesistenti
Compensazione del credito IVA per importi superiori a 10mila euro (limite ridotto a 5mila euro dal 1° aprile 2012)	La compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a 10mila euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge. Dal 1° aprile 2012, invece, la compensazione di importi annui superiori a 5 mila euro può essere fatta a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o dell'istanza, da cui il credito emerge.
Dichiarazioni con il "visto" sui crediti IVA superiori a 15mila euro	I contribuenti, che intendono usare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, dovranno chiedere al responsabile del centro di assistenza fiscale l'apposizione del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dalle quali emerge il credito, che sono conformi alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile. E' prevista un'alternativa al visto di conformità, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, cioè i soggetti collettivi, società di persone e assimilati, e società di capitali, nei casi in cui è esercitato il controllo contabile
Rimosso il blocco sui rimborsi minimi in presenza di debiti a ruolo fino a 1.500 euro	Dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro. Il richiamato articolo 28 prevede che, in caso di rimborsi spettanti al contribuente, con debiti iscritti a ruolo, l'agente della riscossione comunica all'interessato una proposta di compensazione volontaria che, di fatto, è obbligatoria perché blocca il rimborso. Ora, dal 1° gennaio 2011, la predetta norma non opera per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro, con l'effetto di "sbloccare" i mini rimborsi

ESEMPI

Applicazione della sanzione del 50% in caso di indebita compensazione dei crediti con debiti iscritti a ruolo

Debito a ruolo per imposte erariali e accessori con termine pagamento scaduto (1)	Credito per imposte erariali (2)	Importi compensati (3)	Sanzione 50% sul debito delle imposte e accessori iscritti a ruolo (4)	Sanzione 50% sull'ammontare indebitamente compensato (5)	Sanzione applicabile (6) (minore tra gli importi di colonna 4 e 5)
10.000	50.000	50.000	5.000	25.000	5.000 *
10.000	50.000	5.000	5.000	2.500	2.500 *
10.000	50.000	15.000	5.000	7.500	5.000 *
10.000	50.000	4.000	5.000	2.000	2.000 *

Con comunicato stampa del 14 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che fino alla data di pubblicazione del decreto attuativo (cioè fino al 18 febbraio 2011), il blocco delle compensazioni è sospeso: non saranno applicate sanzioni in presenza di compensazioni a condizione che il credito residuo copra almeno l'importo del ruolo scaduto. **Attenzione:** con la circolare **13/E dell'11 marzo 2011**, l'agenzia delle Entrate ha fornito degli esempi che non tengono conto del limite del 50% sull'ammontare indebitamente compensato. La norma, articolo 31, comma 1, terzo periodo, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, letteralmente stabilisce: «La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione». Negli esempi forniti dalle Entrate (nel paragrafo 7 «sanzione per indebita compensazione» della circolare 13/E/2011), la sanzione può essere superiore al 50% dell'importo compensato, come nel caso dell'indebita compensazione di 18mila euro, con la sanzione di 12.500 euro, o addirittura con la sanzione pari al 100% dell'indebita compensazione di 25mila euro, in presenza di un debito a ruolo scaduto di 70mila euro. Applicando la regola di salvaguardia i risultati, rispetto a quelli forniti dalle Entrate sono diversi:

- in presenza di un debito di 25mila euro e di una compensazione pari a 18mila euro, la sanzione è di 9mila euro e non di 12.500 euro;
- in presenza di un debito per 70mila euro e di compensazione per 25mila euro, la sanzione è di 12.500 euro e non di 25mila euro.

Qualora non si applicasse la norma di salvaguardia, che prevede il limite del 50% di quanto indebitamente compensato, le sanzioni potrebbero pure risultare diverse in presenza di due contribuenti che eseguono indebite compensazioni frazionate, ma di importi differenti tra di loro, anche se il totale indebitamente compensato è uguale. Proprio per l'incongruenza dei risultati a cui si perverrebbe applicando la norma nei modi indicati dall'agenzia delle Entrate, si attendono, con urgenza, nuovi chiarimenti. Ecco, di seguito, alcuni esempi di applicazione delle sanzioni per chi non rispetta il divieto alla compensazione in presenza di debiti erariali a ruolo

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 21

scaduti per importi superiori a 1.500 euro, mettendo a confronto le modalità di calcolo:

- *indicate dall'agenzia delle Entrate nella circolare 13/E dell'11 marzo 2011;*
- *con le modalità di calcolo che tengono conto della clausola di salvaguardia in base alla quale “La sanzione ... non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato”, articolo 31, comma 1, terzo periodo DL 78/2010).*

Le sanzioni per chi “dribbla” il divieto (in base alle indicazioni delle Entrate, circolare 13/E/2011)

(1)	(2)	(3)	(4)
DEBITO SCADUTO ISCRITTO A RUOLO PER IMPOSTE ERARIALI	COMPENSAZIONI EFFETTUATE NEL MODELLO F24	SANZIONE 50% RIFERITA AL DEBITO SCADUTO	SANZIONE APPLICABILE (MINORE TRA 2 E 3)
25.000	25.000	12.500	12.500
25.000	18.000	12.500	12.500
70.000	25.000	35.000	25.000
70.000	90.000	35.000	35.000
25.000	10.000	12.500	10.000

Le sanzioni per chi “dribbla” il divieto

(in base alla norma che prevede: “La sanzione ... non può essere comunque superiore al 50% di quanto indebitamente compensato”, articolo 31, comma 1, terzo periodo DL 78/2010)

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
DEBITO SCADUTO ISCRITTO A RUOLO PER IMPOSTE ERARIALI	COMPENSAZIONI EFFETTUATE NEL MODELLO F24	SANZIONE 50% RIFERITA AL DEBITO SCADUTO DI COLONNA 1	SANZIONE 50% RIFERITA ALL'IMPORTO INDEBITAMENTE COMPENSATO DI COLONNA 2	SANZIONE APPLICABILE (MINORE TRA 3 E 4)
25.000	25.000	12.500	12.500	12.500
25.000	18.000	12.500	9.000	9.000
70.000	25.000	35.000	12.500	12.500
70.000	90.000	35.000	45.000	35.000
25.000	10.000	12.500	5.000	5.000

***Per i pagamenti, prima scadenza entro il 17 giugno 2013,
o dal 18 giugno al 17 luglio con lo 0,40% in più***

Unico 2013, Iva e Irap chiudono al 30 settembre

***Salvina Morina
Tonino Morina***

La lunga stagione delle dichiarazioni annuali, che è già iniziata da qualche mese, si “chiude” il 30 settembre 2013, con la presentazione on line dei modelli Unico 2013. Di norma, prima si paga, poi si presentano le dichiarazioni annuali dei redditi, dell’Iva e dell’Irap, relative *al 2012*.

Saldo Iva 2012 già scaduto

Il primo appuntamento con i pagamenti, che riguarda il saldo annuale Iva per il 2012, è scaduto ***lunedì 18 marzo 2013***, in quanto il 16, di scadenza, era sabato e il 17 domenica. Per i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione annuale Iva 2013, per l’anno 2012, in via autonoma entro il ***28 febbraio 2013***, il versamento del saldo annuale doveva infatti essere effettuato entro lunedì 18 marzo, in un’unica soluzione, ovvero rateando da tale data le somme dovute, maggiorando dello 0,33% mensile l’importo di ciascuna rata successiva alla prima. Per questi contribuenti, è pertanto preclusa la possibilità di eseguire i versamenti entro le scadenze del modello Unico 2013. Si ricorda che la possibilità di escludere la dichiarazione Iva da quella unificata, modello Unico, è riconosciuta a tutti i contribuenti. A prescindere dalla presenza di un credito o di un debito annuale, si può presentare la dichiarazione Iva entro il mese di febbraio di ciascun anno e, di conseguenza, essere esonerati dall’obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati Iva. I contribuenti che presentano il modello Iva con l’Unico 2013 possono invece “spostare” il versamento del saldo Iva 2012 entro i termini previsti per il saldo delle imposte sui redditi, cioè entro il 17 giugno o dal 18 giugno al 17 luglio 2013. In questo caso, devono applicare la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 18 marzo 2013. Il contribuente che chiude la dichiarazione annuale Iva per il 2012 a debito può:

a) versare il saldo Iva entro il 18 marzo 2013 senza maggiorazione;

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 24

consegue che, per gli immobili non locati, non sono dovute l'Irpef e le addizionali, perché sostituite dall'Imu:

- sul reddito dominicale dei terreni, mentre il reddito agrario continua ad essere assoggettato alle imposte sui redditi;
- sul reddito dei fabbricati non locati.

Tra i fabbricati non locati esclusi dall'Irpef e dalle addizionali, perché sostituite dall'Imu, sono anche compresi quelli tenuti a disposizione, dati in comodato gratuito a familiari, destinati ad uso promiscuo del professionista, nonché i fabbricati inagibili o inabitabili per i quali è dovuta l'Imu su un imponibile dimezzato.

Al contrario, per gli immobili esenti dall'Imu, anche se non locati, continuano ad applicarsi l'Irpef e le addizionali. Un'altra positiva novità per i contribuenti riguarda il maggiore sconto fiscale per le spese di ristrutturazione e di recupero del patrimonio edilizio. La detrazione d'imposta è infatti passata dal 36 al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013 ed il limite di spesa è passato da 48mila euro a 96mila euro. Da quest'anno, però, per i contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni, non è più prevista la possibilità di ripartire la detrazione, rispettivamente in 5 o 3 quote annuali, ma solo in 10 quote annuali. Un'altra novità riguarda la detrazione del 55 per cento finalizzata al risparmio energetico degli edifici, che dal 2012 è stata estesa alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore.

Il nuovo quadro LM per i super minimi con il forfait del 5 per cento

Fa il suo debutto nel modello Unico 2013 persone fisiche il nuovo quadro **LM** denominato **“reddito dei soggetti con regime dell'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità”**. Il nuovo quadro riguarda i contribuenti in regime dei super minimi soggetti all'imposta forfetaria del 5% sui redditi dichiarati per l'anno 2012. Il nuovo regime dei superminimi è in vigore dal 1° gennaio 2012 ed è stato istituito dall'articolo 27 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Nel provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, del 22 dicembre 2011, che detta le modalità di applicazione del nuovo regime (protocollo 185820/2011), al punto 5.2, si legge che <<I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime, non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 23

b) rateare l'intero debito; questa facoltà è consentita sia ai contribuenti che presentano la dichiarazione Iva in via autonoma, sia ai contribuenti che presentano i conti Iva con l'Unico 2013;

c) versare il saldo Iva insieme ai pagamenti che scaturiscono dall'Unico.

Si può fare l'esempio di un contribuente che chiude la dichiarazione annuale Iva per il 2012 (che va nell'Unico 2013) con un debito di 40mila euro e che non ha effettuato il versamento entro il 18 marzo 2013. In questo caso, il versamento dell'Iva, maggiorato dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 18 marzo 2013, si può fare insieme ai versamenti che scaturiscono dall'Unico 2013. Se il contribuente esegue il pagamento il 16 giugno 2013, che slitta a lunedì 17 giugno, il versamento dell'Iva relativa al conguaglio annuale 2012 è pari a:

➤ debito Iva, 40.000 euro;

➤ maggiorazione totale 1,20%, 40mila euro per 1,20% = 480 euro;

➤ importo dovuto, 40.480 euro.

Il debito di 40.480 euro può essere:

➤ pagato a rate unitamente ai versamenti dell'Unico 2013;

➤ versato in unica soluzione insieme agli altri versamenti dell'Unico.

Se il saldo Iva si effettua nel periodo dal 18 giugno al 17 luglio 2013, è dovuta una ulteriore maggiorazione dello 0,40% che si calcola sull'importo determinato al 17 giugno 2013. Nel caso sopra esemplificato, 40.480 euro, più 0,40% pari a 161,92 euro, in totale 40.641,92 euro. Per la compensazione di debiti con crediti dell'Unico 2013, se i crediti superano i debiti, la maggiorazione dello 0,40% non è dovuta. Può essere il caso del contribuente che ha un saldo Iva 2012 a debito di 35 mila euro e un credito Irpef da *Unico 2013* di 50 mila euro: egli non deve alcuna maggiorazione sul debito Iva di 35 mila euro. Presenta il modello F24 a saldo zero, indicando lo stesso importo di 35 mila euro nella sezione erario, sia nella colonna “importi a debito versati”, codice 6099 Iva, anno 2012, sia nella colonna “importi a credito compensati”, codice 4001 Irpef, anno 2012. Nell'ipotesi in cui i debiti dell'Unico 2013 sono superiori ai crediti, lo 0,40% si applica sulla differenza.

Le novità di Unico 2013 e la “scomparsa” dei redditi soggetti a Imu

Una delle novità più importanti del modello 730/2013 o Unico 2013 persone fisiche, riguarda l'assenza dei redditi da fabbricati e terreni se assoggettati all'Imu. Questo per la ragione che l'Imu, l'imposta municipale sugli immobili, che dal 2012 ha sostituito la vecchia Ici, ha anche sostituito l'Irpef e le relative addizionali. Gli immobili non locati, compresi quelli in comodato gratuito e il reddito dominicale dei terreni sono “fuori” dalla dichiarazione, non rientrano cioè tra i redditi da dichiarare dal 2012. Ne

d'imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva>>. La dichiarazione che le fatture emesse dai contribuenti in regime dei superminimi, sono escluse dall'obbligo delle ritenute d'acconto, può essere fatta nel corpo delle stesse fatture. La dichiarazione può essere del seguente tenore: <<Operazione effettuata a norma dell'articolo 27, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, da contribuente soggetto ad imposta sostitutiva del 5 per cento. Punto 5.2, provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, del 22 dicembre 2011 (protocollo 185820/2011)>>. Il nuovo regime dei superminimi è applicabile anche oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, ma non oltre il periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età (articolo 27, comma 1, ultimo periodo, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111). Con questa specificazione, si intende che si potrà rimanere nel regime dei minimi oltre il quarto periodo di imposta successivo a quello di inizio dell'attività, fino al periodo di imposta di compimento del trentacinquesimo anno di età.

Nessuna ritenuta Irpef per i superminimi

Nel quadro LM non è prevista l'indicazione delle ritenute. Resta fermo che le eventuali ritenute Irpef sono recuperabili, anche se effettuate per errore dal sostituto d'imposta. Per i contribuenti in regime dei superminimi, l'esclusione dalla ritenuta d'acconto del 20% è dettata dalla legge e non può essere considerata una facoltà. Al riguardo, l'agenzia delle Entrate, nella circolare 17/E del 30 maggio 2012, avverte che <<considerato che per chi applicava l'ex regime dei minimi non esisteva l'esonero dalla ritenuta d'acconto, potrebbe verificarsi, nel periodo transitorio, che un soggetto, che intenda continuare ad avvalersi del nuovo regime fiscale di vantaggio, abbia già emesso nel 2011 una fattura con indicazione della ritenuta d'acconto, ma il corrispettivo sia percepito nel corso del 2012. In tale evenienza, se il corrispettivo non è stato ancora riscosso, il contribuente può rettificare la fattura emessa, nella quale ha indicato la ritenuta d'acconto non più dovuta>>. Nel caso in cui le fatture sono state emesse regolarmente, con la specificazione che si tratta di contribuente soggetto ad imposta sostitutiva del 5 per cento, e le ritenute sono state comunque operate, gli

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 26

importi erroneamente trattenuti potranno essere recuperati solo chiedendo il rimborso. Ciò per la ragione che l'indicazione delle ritenute subite non può essere fatta nemmeno riportando il relativo importo nel rigo RN32 “ritenute totali”, del quadro RN del modello Unico 2013. In questo rigo, infatti, si indicano le <<ritenute subite e già indicate nei diversi quadri>>, ma è di tutta evidenza che non si può perdere l'eventuale ritenuta subita per un errore del sostituto d'imposta. In questi casi, si tratta di un errore formale che non pregiudica la validità del regime sostitutivo e non pregiudica nemmeno il diritto a recuperare le ritenute subite che però possono essere chieste solo a rimborso.

Il quadro giusto per gli ex minimi in regime super semplificato

Si noti che nella modulistica di Unico persone fisiche 2013 non è previsto alcun quadro specifico per gli ex minimi che applicano il regime contabile super semplificato. Per “ex minimi” si intendono, in particolare, le persone fisiche che, a partire dal 2008 o in anni successivi, erano passate al regime dei minimi, in quanto già in attività nel 2007 o in anni precedenti. Per questi contribuenti, è escluso che dal 2012 potessero applicare il regime dei superminimi con il forfait del 5%. Dal 2012, gli ex minimi possono però applicare il regime contabile agevolato di cui all'articolo 27, comma 3, del predetto decreto legge 98/2011, che prevede semplificazioni contabili. Considerato che per gli ex minimi non è stato previsto alcun quadro specifico nella modulistica di Unico 2013, questi contribuenti, per dichiarare gli incassi e le spese del 2012, dovranno compilare il quadro RE, se professionisti, o il quadro RG, previsto per le imprese in regime di contabilità semplificata. Le persone fisiche che, uscite dal regime dei minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007, applicano il regime contabile di cui all'articolo 27, comma 3, del decreto legge 98/2011, beneficiano di un regime contabile super semplificato, che esonera dagli obblighi di registrazione, di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva e dalle liquidazioni, dai versamenti periodici, nonché dal versamento dell'acconto Iva e dalla presentazione della dichiarazione e dal versamento dell'Irap. La determinazione del reddito avviene in modo analitico, ricavi meno costi per le imprese, compensi meno spese per i professionisti, e il reddito è soggetto alle normali aliquote Irpef e alle eventuali addizionali regionali e comunali

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 27

all'Irpef. I vecchi minimi sono anche soggetti al controllo induttivo mediante gli studi di settore o i parametri. Al regime super semplificato possono anche accedere i contribuenti che, pur avendo i requisiti per essere “minimi”, in anni precedenti, hanno optato per il regime di contabilità semplificata o di contabilità ordinaria, o per il regime delle nuove iniziative produttive, con il forfait del 10%, di cui all'articolo 13 della legge 388/2000, in vigore dal 2001. E' anche prevista la cessazione del regime super semplificato per i vecchi “minimi” a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno una delle condizioni di legge. Può essere il caso, ad esempio, della persona fisica che supererà il limite di 30mila euro nel 2012 che, di conseguenza, farà cessare le semplificazioni previste per i “vecchi minimi”. I vecchi minimi possono anche optare per il regime contabile ordinario, di cui agli articoli 14, 18 e 19 del Dpr 600/1973. Questo significa che i vecchi minimi, che non intendono fruire del regime contabile agevolato, possono optare per il regime di contabilità semplificata o per il regime superiore di contabilità ordinaria (articolo 14, Dpr 600/1973). L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il triennio, l'opzione rimane valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata, mediante il cosiddetto comportamento concludente.

Presentazione on line entro il 30 settembre

Per la presentazione dei modelli annuali, Iva, Irap e **Unico 2013** compreso, la scadenza ordinaria è fissata per il **30 settembre 2013**. Le persone fisiche, nonché le società di persone o le associazioni tra professionisti, presentano all'agenzia delle Entrate le dichiarazioni in materia di imposta sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive esclusivamente in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (Dpr 22 luglio 1998, n. 322). Le società di capitali e gli altri soggetti Ires presentano le dichiarazioni entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Per i soggetti Ires con esercizio che coincide con l'anno solare, la scadenza è perciò sempre quella del 30 settembre.

Unico “compie” 16 anni

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 28

La dichiarazione unificata, modello Unico, “compie” **16 anni**. La prima volta di Unico è stata nel 1998 con il modello Unico 98 persone fisiche. Anche per il **2013** è stata confermata la denominazione “Unico” per i redditi delle persone fisiche. Dopo che per quasi 25 anni, dal modello 740/75 al modello 740/97, si era usata la denominazione “740”, per le dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, è questo il **sedicesimo anno** del modello Unico, che sta per “modello unificato compensativo”, anche se questa denominazione è superata e crea delle inutili complicazioni. Peraltro, negli ultimi anni si parla di importanti semplificazioni da apportare al complicato sistema fiscale. Tutti auspicano un Fisco più semplice e chiaro per i contribuenti. Una semplificazione da fare potrebbe essere quella di ritornare al vecchio modello 740, anche per la ragione che il modello “Unico” non è più Unico. Unico è chiamato “modello unificato compensativo” perché consente:

- * l’unificazione di più dichiarazioni in quanto l’Unico può comprendere l’Iva e i redditi;
- * di compensare debiti e crediti dei vari tributi, contributi e premi.

Unico non è una dichiarazione unificata

La denominazione di Unico è però superata in quanto, mentre fino a qualche anno fa era possibile comprendere nell’Unico, i redditi, l’Iva, l’Irap e il modello 770, già dal 2009 l’Unico ha compreso solo l’Iva e i redditi, anche perché, dalla modulistica 2009, si è “separata” la dichiarazione Irap. Peraltro, a seguito delle novità sulla stretta dei crediti Iva a partire dal 2010, per la dichiarazione annuale Iva relativa al 2009, i contribuenti possono non comprendere tale dichiarazione nel modello Unico, presentando la dichiarazione annuale Iva a partire dal mese di febbraio. In pratica, l’Unico non è più una dichiarazione unificata, perché, a questo punto, contiene solo i redditi. Perciò, non sarebbe male se, per i redditi, si tornasse alle vecchie denominazioni, ancora attuali, dei modelli 740 per le persone fisiche, 750 per le società di persone e soggetti assimilati, 760 per i soggetti Ires e assimilati, e 760-bis per gli enti non commerciali e assimilati.

Una semplificazione da fare: l’anno del modello uguale a quello di dichiarazione

Un'altra semplificazione potrebbe essere quella relativa all'anno che si indica nel modello, anche per evitare le complicazioni che derivano dalle denominazioni delle dichiarazioni annuali dei redditi. Sia per i vecchi modelli 740, 750 e 760, introdotti dal 1975, sia per il modello Unico introdotto dal 1998, si è usata una denominazione che genera confusione. Ai modelli di dichiarazione ha fatto sempre seguito l'anno di presentazione. Ad esempio, con la denominazione modello 740/75 si intendeva la dichiarazione relativa all'anno 1974. Lo stesso è successo e continua a capitare con la denominazione dei modelli Unico, nonché dei modelli di dichiarazione annuale dell'Iva, dell'Irap e dei modelli 770. Così, con la denominazione **Unico 2013** persone fisiche, si intende la dichiarazione dei redditi relativa all'anno **2012**. Le complicazioni sono evidenti per la ragione che, in caso di controllo della documentazione, o in tutti gli altri casi in cui sono chiesti i dati annuali dei redditi, si genera spesso confusione nell'individuare la giusta annualità. Le complicazioni aumentano quando i soggetti collettivi, società di persone o società di capitali, devono presentare due dichiarazioni annuali, usando per due volte lo stesso modello. Può essere il caso di una società di capitali che, dopo avere presentato il modello **Unico 2013 società di capitali per dichiarare i redditi del 2012**, cessa l'attività nel corso dei primi mesi del **2013**. In questo caso, poiché il periodo d'imposta si è chiuso anteriormente al **31 dicembre 2013**, la società, per dichiarare i redditi della frazione d'anno relativa al **2013**, dovrà compilare nuovamente il modello **Unico 2013**. La complicazione è evidente per il semplice fatto che il sistema del Fisco considera le due dichiarazioni **Unico 2013** per lo stesso periodo d'imposta. In pratica, la presentazione dei due modelli duplica le dichiarazioni di un anno e, di conseguenza, lascia “scoperta” l'altra annualità. Per eliminare queste complicazioni, è indispensabile che l'anno del modello sia uguale a quello di dichiarazione. Solo così, ad esempio, se si cambia la denominazione, presentando il modello **740/2013** persone fisiche, si potrà sapere con certezza che si tratta della dichiarazione dei redditi relativa all'anno **2013**.

Contribuenti ammessi all'Unico

Di norma, tutti i contribuenti sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unificata, modello Unico. Non vi sono infatti preclusioni rispetto alla forma

giuridica, in quanto le modifiche normative apportate al Dpr 600/73 prevedono la dichiarazione unificata sia per le persone fisiche sia per le società di persone e di capitale. Possono dunque presentare la dichiarazione:

- * le persone fisiche (lavoratori autonomi e imprenditori);
- * le società di persone;
- * le associazioni professionali;
- * le società ed Enti soggetti all'Ires, cioè all'imposta sul reddito delle società, che, dal 2004, ha sostituito l'Irpeg, cioè la vecchia imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Unico e Iva

I contribuenti sono obbligati al modello Unico se tenuti a presentare sia la dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, sia la dichiarazione annuale Iva. I contribuenti con periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, quali, ad esempio, i soggetti Ires con esercizio a cavallo o le società che hanno cessato l'attività nel corso del **2012**, non possono presentare la dichiarazione unificata, Unico **2013**.

I soggetti esclusi dall'Unico

Non tutti i contribuenti sono obbligati alla dichiarazione unificata, modello Unico. Ad esempio, un contribuente, che come sostituto d'imposta deve presentare il modello 770 semplificato, è obbligato a presentare in via telematica tre distinte dichiarazioni: il modello Unico, che comprende le imposte sui redditi e l'Iva; il modello Irap; il modello 770 semplificato. Diverso è invece il discorso relativo a quei soggetti, principalmente le società di capitali che hanno un periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, che devono presentare quattro distinte dichiarazioni: Iva; imposte sui redditi; Irap; modello 770, per le somme assoggettate a ritenuta e contributi previdenziali. Le dichiarazioni possono essere anche cinque nel caso in cui le società di capitali devono presentare sia il 770 semplificato, sia il 770 ordinario.

I controlli prima della presentazione

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 31

Prima di presentare le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, è sempre bene fare una verifica dei dati indicati, anche perché i dubbi rimangono fino al momento in cui si deve presentare il modello e, purtroppo, anche dopo. Per fortuna, da qualche anno, a partire dalla riforma delle sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, le dichiarazioni annuali possono essere oggetto di correzioni o integrazioni. Le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap possono essere oggetto di correzioni, integrazioni e ravvedimenti. La correzione si distingue dalle integrazioni, per la ragione che la dichiarazione correttiva è quella che può essere presentata entro i termini ordinari di scadenza, mentre le dichiarazioni integrative, sia se a favore del contribuente, sia se a sfavore, si presentano dopo la scadenza del termine. Nella seconda facciata del modello Unico **2013 persone fisiche, per i redditi del 2012**, subito dopo l'indicazione del codice fiscale, si deve specificare il tipo di dichiarazione che si presenta, barrando la relativa casella.

La correttiva nei termini

Il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione, si accorge di avere commesso errori o dimenticanze può presentare una dichiarazione “correttiva nei termini”, barrando sul frontespizio l'apposita casella. Può essere il caso di un contribuente che, nel mese di agosto **2013, presenta il modello Unico 2013** persone fisiche e che, prima della scadenza del termine, fissata per il **30 settembre 2013**, si accorge di avere dimenticato di indicare alcuni oneri sostenuti nell'anno **2012**. Egli può presentare, entro il **30 settembre 2013**, in via telematica un nuovo modello Unico, completo in tutte le sue parti, che sostituisce integralmente il primo modello **Unico 2013** già presentato. Nelle istruzioni per la compilazione di **Unico 2013** persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione correttiva nei termini”, si legge che nell'ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “Correttiva nei termini”. In questo modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente. I contribuenti che presentano la

dichiarazione per integrare la precedente, devono effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello Unico risulta un minor credito dovrà essere versata la differenza rispetto all'importo del credito utilizzato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione. Se dal nuovo modello Unico risulta, invece, un maggior credito o un minor debito la differenza rispetto all'importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, o come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

L'integrazione di Unico

Nel caso in cui il contribuente intende invece presentare una dichiarazione integrativa, sono previste tre caselle, la prima riguarda la “dichiarazione integrativa a favore”, la seconda riguarda “la dichiarazione integrativa”, cioè quella a sfavore del contribuente, e la terza serve solo per modificare l'originaria richiesta di rimborso (entro 120 giorni). Al riguardo, nelle istruzioni per la compilazione del modello ***Unico 2013*** persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “integrazione della dichiarazione”, si legge che, scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione. Presupposto per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una “dichiarazione integrativa a favore”, barrando la relativa casella, specifica infatti che sta presentando una dichiarazione a favore dopo la scadenza del termine. La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori od omissioni contenuti nel modello ***Unico 2012*** ***presentato entro il 1° ottobre 2012*** in via telematica. Per esempio, il contribuente che si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello ***Unico 2012*** ***presentato lo scorso anno nei termini***, non è soggetto a sanzioni perché

presenta una dichiarazione “bonaria”: il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando l'Unico **2012**, **entro il 30 settembre 2013**, barrando la casella “dichiarazione integrativa a favore” e senza pagare alcuna sanzione.

L'integrazione di Unico a sfavore con sanzioni e interessi

Il contribuente si può “ravvedere” per integrare a favore del Fisco una dichiarazione annuale Iva, redditi o Irap già presentata precedentemente. Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una “dichiarazione integrativa”, specifica infine che sta presentando una dichiarazione a suo sfavore, cioè con l'indicazione di maggiori somme dovute. In proposito, nelle istruzioni per la compilazione del modello **Unico 2013** persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione integrativa”, sono previste due caselle. La prima casella deve essere barrata:

➤ nelle ipotesi di ravvedimento previste all'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo; può essere il caso, ad esempio, di un contribuente che ha presentato nei termini **l'Unico 2012** e intende integrarlo per indicare alcuni redditi che aveva ommesso in sede di presentazione di **Unico 2012**; questa dichiarazione può essere presentata entro il **30 settembre 2013**, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche; sono dovuti i maggiori tributi, le sanzioni in misura ridotta e gli interessi;

➤ nell'ipotesi prevista dall'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni; per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 34

Nel caso di presentazione della “dichiarazione integrativa”, è necessario evidenziare nella stessa quali quadri o allegati della dichiarazione originaria sono oggetto di aggiornamento e quali non sono stati invece modificati.

Entro 120 giorni il rimborso si può modificare in compensazione

E' anche prevista la casella <<dichiarazione integrativa (articolo 2, comma 8-ter, Dpr 322/98)>>, che deve essere barrata solo in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, che modifica l'originaria scelta di richiesta del rimborso del credito, da usare in compensazione, a condizione che il rimborso non sia stato erogato anche in parte. In pratica, viene concessa una nuova chance ai contribuenti che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale dei redditi e dell'Irap, si “pentono” di avere chiesto l'eccedenza a rimborso e vogliono modificarla in credito da usare in compensazione. Per modificare la scelta espressa in dichiarazione hanno 120 giorni di tempo. Condizione per presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Per quanto riguarda quest'ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni. La modifica da rimborso in compensazione, da fare entro 120 giorni, è prevista dal nuovo comma 8-ter, inserito nell'articolo 8, del Dpr 322/1998, dall'articolo 7, comma 2, lettera i), del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, cosiddetto “decreto sviluppo”. Esso stabilisce che all'articolo 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dopo il comma 8-bis è aggiunto il seguente: “8-ter. Le dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive possono essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione”. Può essere il caso del contribuente che, dopo avere presentato entro il **30 settembre 2013**, il modello **Unico 2013, per i redditi del 2012**, con la richiesta a rimborso del credito Irpef di **50mila euro**, indicato al rigo **RX1, colonna 3**, ritiene di volere modificare la scelta per usare l'importo in compensazione. Per modificare la scelta ha 120 giorni di tempo a partire dal **30 settembre 2013, ha tempo cioè fino al 28 gennaio 2014**. Per

modificare la scelta da rimborso in compensazione, egli dovrà presentare un nuovo modello **Unico 2013** completo di tutte le sue parti, indicando quindi l'importo di **50mila euro al rigo RX1, colonna 4**, come “credito da utilizzare in compensazione o in detrazione”. La norma prevede che si può modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, a condizione che il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. E' una specificazione necessaria, ma pleonastica in quanto per i rimborsi risultanti dalle dichiarazioni Unico, Iva e Irap, passano almeno tre o più anni.

Il Fisco indica la via di fuga dall'Irap

In materia di Irap, si ricorda che, con la risoluzione n. **79/E del 29 luglio 2011**, l'agenzia delle Entrate ha fornito importanti indicazioni sulle modalità di recupero dell'Irap da parte dei professionisti e imprenditori privi di autonoma organizzazione. Per l'agenzia delle Entrate, il credito dell'imposta regionale sulle attività produttive dell'anno precedente si può recuperare subito, senza presentare il relativo modello **Irap 2013**. I contribuenti estranei a questa imposta per l'anno **2012**, se hanno crediti Irap, possono indicare le eccedenze del tributo regionale, se non chieste a rimborso, nel modello **Unico 2013**, da presentare, di norma, entro il **30 settembre 2013**. Per l'agenzia delle Entrate, anche se la dichiarazione Irap “va da sé”, non confluendo in Unico, il credito Irap chiesto in compensazione può essere indicato nel quadro RX, sezione II, del modello unificato.

Senza Irap imprese e professionisti privi di autonoma organizzazione

La modalità illustrata dall'agenzia delle Entrate può essere usata dai professionisti o imprenditori che, essendo senza autonoma organizzazione, sono estranei all'Irap, ma hanno crediti Irap indicati nel modello presentato lo scorso anno. Infatti, a seguito delle diverse sentenze della Corte di Cassazione, che ha escluso dal tributo i singoli professionisti o gli esercenti impresa, perché considerati senza autonoma organizzazione, sono in continuo aumento i contribuenti che si ritengono esclusi dal tributo regionale.

Di norma, il requisito della «autonoma organizzazione» ricorre quando il contribuente:

- è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione;

➤ utilizza beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui; in questo caso si ha un'attività soggetta a Irap, con capacità contributiva ed entità produttiva di ricchezza autonomamente funzionante fino a quasi prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Al contrario, l'Irap non è dovuta quando l'apporto del professionista o dell'imprenditore, con l'impiego di pochi beni strumentali, costituiscono l'esclusiva attività produttiva, fermo restando che l'attività esercitata non può in alcun modo prescindere dall'opera del professionista o dell'imprenditore.

Rischi di chi paga senza contestare: “chi ha avuto ha avuto, chi ha dato ha dato”

Nella richiamata risoluzione 79/E, l'agenzia delle Entrate precisa inoltre che la circostanza che la dichiarazione Irap non possa essere presentata in forma unificata non rileva, infatti, ai fini dell'esposizione nel modello Unico dell'eccedenza spettante a un contribuente non più obbligato alla presentazione della dichiarazione Irap. Conseguentemente, l'eccedenza dell'Irap chiesta in compensazione nel periodo d'imposta precedente da parte di un contribuente non più obbligato alla presentazione della relativa dichiarazione può essere esposta nella ***sezione II del quadro RX del modello Unico, con l'indicazione del codice tributo 3800***. Si deve infine osservare che il contenzioso in materia Irap è sempre in aumento. Il rischio, per chi può essere escluso dall'Irap, è di ripetere la triste vicenda dell'Ilor di cui alla sentenza n. 42 del 25 marzo 1980 della Corte costituzionale che confermò un “principio-beffa” napoletano per i contribuenti diligenti che avevano pagato l'Ilor senza contestare: “chi ha avuto, ha avuto, chi ha dato, ha dato, scordiamoci il passato”.

Le 10 regole dei ravvedimenti spontanei

1. Chi può chiedere il perdono

I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Irap, dell'Iva, dei sostituti d'imposta (modello 770), possono valersi del ravvedimento.

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

I contribuenti che si "pentono" fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento - inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

3. Il perdono per chi omette l'Unico 2013 "on line"

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. Le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano omesse ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta. Ad esempio, chi non presenta in via telematica entro il 30 settembre 2013, l'Unico 2013, può valersi del ravvedimento, in scadenza il 29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre.

4. Sanzioni per l'Unico 2013 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano *Unico 2013* entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche *due*. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico 2013 entro il 30 settembre 2013, lo presenta tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2013, che slitta a lunedì 30 dicembre 2013. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello *Unico 2013*, contenente le *due* dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle *due* dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a *un decimo* del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di 25 euro, cioè *un decimo* di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale 50 euro.

5. Ravvedimento "lungo" dei contribuenti di Unico

I contribuenti tenuti all'Unico 2013, sia se persone fisiche, sia se soggetti collettivi, con termine di presentazione in via telematica al 30 settembre 2013, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla dichiarazione relativa al 2011, Unico 2012, o degli acconti per il 2012, possono, entro la predetta data, valersi del

ravvedimento spontaneo. Per questi contribuenti, il *30 settembre 2013*, scade anche il termine per presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni commessi nella dichiarazione precedente *Unico 2012*.

6. Il modello Unico 2012 integrativo "on line"

I contribuenti che presentano l'*Unico 2013* in via telematica, che devono rimediare a errori commessi nell'*Unico 2012*, devono presentare in via telematica la dichiarazione integrativa, modello *Unico 2012*, entro il *30 settembre 2013*.

7. Per pagare si usa il modello F24

Tutti i contribuenti, comprese le persone fisiche senza partita Iva, usano il modello F24.

8. Compensabili anche le somme del perdono

Per i versamenti dovuti in seguito a ravvedimento, i contribuenti possono usare in compensazione i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali, se non chiesti a rimborso; sono altresì compensabili i crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali, nonché i crediti spettanti al contribuente per nuove assunzioni, investimenti o altro.

9. Le regole sulla compensazione del credito Iva

Il credito annuale Iva relativo al *2012* può essere compensato per i versamenti da fare con il modello F24, per un importo complessivo non superiore a *5mila euro* annui, a partire dal *primo gennaio 2013*. La compensazione del credito annuale Iva per importi superiori a *5mila euro e fino a 15mila euro* è possibile solo dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale *Iva 2013, per il 2012*. Per usare crediti di ammontare superiore a *15.000 euro e fino a 516.456,90 euro* è anche necessario il visto di conformità.

10. Il perdono solo per i tributi

Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Chi si ravvede deve versare con il modello F24 le somme dovute, più la sanzione, più gli interessi legali del ***2,5% annuo*** dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno di pagamento compreso.

***I quattro tipi di ravvedimento:
“sprint”, “breve”, “trimestrale” o “lungo”***

Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti dispongono di quattro tipi di perdono, che possono ridurre la sanzione del 30%: il ravvedimento “sprint”, il ravvedimento “breve”, il ravvedimento “trimestrale” e il ravvedimento “lungo” o “annuale”. Oltre alle somme dovute e alle mini-sanzioni, sono anche dovuti gli interessi legali, fissati nella misura del **2,5% dal 1° gennaio 2012**.

Tipo di perdono	Termine	Sanzione applicabile
<i>“sprint”</i>	<i>Entro 14 giorni successivi alla scadenza.</i> In caso di pagamento delle sole imposte, entro i 14 giorni successivi alla scadenza, il ravvedimento “sprint” può essere fatto entro il termine di 30 giorni dalla scadenza originaria del versamento	<i>0,2% per ogni giorno di ritardo</i> (prima riduzione, un decimo del 30% uguale al 3%; seconda riduzione, un quindicesimo del 3%, uguale allo 0,2%); la misura varia dallo <i>0,2%</i> per un giorno di ritardo, fino al <i>2,80%</i> per 14 giorni di ritardo
<i>“breve”</i>	<i>Imposte pagate a partire dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni successivi alla scadenza</i>	<i>3 per cento</i> fisso (un decimo del 30%)
<i>“trimestrale”</i>	<i>Per le rate omesse dopo la prima, per concordato, conciliazione, rinuncia ad impugnare l'accertamento (auto-concordato), adesioni agli inviti a comparire o ai processi verbali di constatazione, comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, a seguito del controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, dal trentunesimo giorno fino al termine di scadenza della rata successiva, cioè, di norma, entro un trimestre. Anche per questi contribuenti, resta ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento sprint o breve</i>	<i>3,75% fisso</i> (un ottavo del 30%)
<i>“lungo” o “annuale”</i>	<i>Per le imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, dal trentunesimo giorno fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione</i>	<i>3,75% fisso</i> (un ottavo del 30%)

***Il Fisco “cancella” le super sanzioni
variabili dal 100 al 200 per cento***

L'agenzia delle Entrate fa un regalo ai contribuenti. Con una fine e imprevedibile interpretazione cancella in pratica le maxi sanzioni variabili dal 100 al 200% in caso di falsi crediti e indebite compensazioni con il modello F24. La cancellazione delle super sanzioni deriva dal fatto che, sia in caso di ravvedimento, sia in caso di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, la base di riferimento sulla quale calcolare gli sconti è sempre quella del 30 per cento. Perciò, sui falsi crediti e sulle indebite compensazioni, se sanate spontaneamente, si potranno pagare le mini-sanzioni del 3% se il ravvedimento è eseguito entro 30 giorni dalla violazione, o del 3,75% se il ravvedimento è eseguito entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. Anche nei casi di controllo automatizzato delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, sui falsi crediti e sulle indebite compensazioni è dovuta la sanzione del 30% ed è su questa base che si calcola la riduzione ad un terzo, cioè al 10% in caso di versamento entro 30 giorni (circolare 18/E del 10 maggio 2011). Perciò, per il ravvedimento “breve” o “lungo” e per il pagamento entro 30 giorni dalla comunicazione di liquidazione automatizzata della dichiarazione annuale, sui falsi crediti e sulle indebite compensazioni si applicano le stesse riduzioni previste per i tardivi od omessi versamenti.

Come precisato dall'agenzia delle Entrate, nella circolare 18/E del 10 maggio 2011, al paragrafo 2, la ricezione della comunicazione di liquidazione automatizzata, che costituisce l'inizio di una attività di controllo “preclude la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (e quindi di beneficiare della relativa riduzione delle sanzioni) con riferimento alle irregolarità riscontrabili con il medesimo controllo”. Al riguardo, occorre però rilevare che, di norma, la comunicazione di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni arriva oltre il termine entro il quale è possibile eseguire il ravvedimento operoso.

Le regole sul ravvedimento

Il ravvedimento “breve” o “mensile” può essere effettuato entro i 30 giorni successivi alla scadenza; il ravvedimento “lungo” o “annuale” può essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. In caso di ravvedimento in materia di Iva, Irap, imposte sui redditi e Ici, per sanare tardivi od omessi versamenti di tributi, così come per sanare falsi crediti o indebite compensazioni, il contribuente compila il modello F24 nel quale indica l'importo del tributo, degli interessi, e delle sanzioni del 3% o del 3,75 per cento, cioè le misure applicabili per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011.

Sanzione del 30% base unica per il calcolo degli sconti da ravvedimento

Il ravvedimento per gli omessi o tardivi versamenti può riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Per

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 41

le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, in tema di tardivi od omessi versamenti di tributi, così come per sanare falsi crediti o indebite compensazioni:

➤ in caso di ravvedimento “breve”, la sanzione del 30% si riduce a un decimo del minimo, cioè al 3%, purché il relativo versamento venga eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della commissione della violazione;

➤ in caso di ravvedimento “lungo”, la sanzione del 30% si riduce a un ottavo del minimo, cioè al 3,75%, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Sono anche dovuti gli interessi legali del 2,5% annuo dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno in cui si paga con il ravvedimento.

Gli sconti sulle sanzioni in caso di liquidazione

delle dichiarazioni o controlli formali

Sulle dichiarazioni annuali Iva, redditi e Irap sono previsti alcuni sconti a titolo di definizione agevolata. Le regole sono quelle fissate dagli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. Esse infatti prevedono una specifica modalità di definizione agevolata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, anche a seguito dei controlli automatici e formali delle stesse. In particolare, la sanzione del 30% è ridotta:

➤ ad un terzo (e quindi al 10%) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata a norma degli articoli 36-bis del Dpr 600/73 e 54-bis del decreto Iva, Dpr 633/72;

➤ a due terzi (e quindi al 20%) nei casi in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione, effettuato a norma dell'articolo 36-ter del Dpr 600/73.

E' inoltre stabilito che le somme dovute per imposte sono aumentate degli interessi e non solo della sanzione ridotta a un terzo o a due terzi per pagamento eseguito entro 30 giorni. Gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Come si è detto, la sanzione del 30% rappresenta la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/1997, in caso di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato. Sono così cancellate le super sanzioni variabili dal 100 al 200% in caso di falsi crediti e indebite compensazioni nel modello F24.

Sanzioni per omessi, tardivi versamenti, falsi crediti o indebite compensazioni, e costo del ravvedimento "breve" o "lungo"

VIOLAZIONE	SANZIONE	RAVVEDIMENTO PER VIOLAZIONE COMMESSA DAL 1° FEBBRAIO 2011
Omesso o tardivo versamento, o per indebita compensazione di crediti esistenti, ma non utilizzabili	30%	Ravvedimento "breve" 3% (1/10 del 30%) Ravvedimento "lungo" 3,75% (1/8 del 30%)
Compensazione con crediti inesistenti fino a 50 mila euro	dal 100% al 200%	* Ravvedimento "breve" 3% (1/10 del 30%) * Ravvedimento "lungo" 3,75% (1/8 del 30%)
Compensazione con crediti inesistenti per importi superiori a 50 mila euro per anno solare	200%	* Ravvedimento "breve" 3% (1/10 del 30%) * Ravvedimento "lungo" 3,75% (1/8 del 30%)

ATTENZIONE: * In caso di controllo automatizzato anche le indebite compensazioni scontano la sanzione del 30% ed è su questa base che si calcola la riduzione ad un terzo, pagando cioè il 10%, oltre alle imposte e agli interessi, in caso di versamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 462/1997 (circolare 18/E del 10 maggio 2011). La sanzione del 30% rappresenta la base su cui calcolare anche le riduzioni in caso di ravvedimento; oltre ai tributi e alle mini - sanzioni, sono dovuti gli interessi del 2,5% a partire dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno in cui si paga.

Le correzioni o integrazioni di Unico, Irap e modelli 770

Le correzioni nei termini di presentazione

Dichiarazioni correttive entro il termine per la presentazione

Nel caso cui il contribuente intende, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella "Correttiva nei termini".

Correzioni nei termini con versamenti o con crediti

Chi "corregge" nei termini ordinari di scadenza una dichiarazione già presentata, può riportare i redditi non dichiarati in tutto o in parte, ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente.

Correzioni con versamenti

Chi presenta la dichiarazione per integrare la precedente, deve effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello risulta un minor credito dovrà versare la differenza rispetto all'importo del credito usato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione.

Correzioni con crediti

Se dal nuovo modello risulta, invece, un maggior credito o un minor debito, la differenza rispetto all'importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, o come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

***Le dichiarazioni integrative entro un anno
per correggere errori di natura formale***

Dichiarazioni integrative per correggere errori di natura formale entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Nessuna sanzione per chi integra entro un anno la precedente dichiarazione per correggere errori formali

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se viene presentata una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.

***Le dichiarazioni integrative entro il quarto anno
per correggere errori di natura formale***

Dichiarazioni integrative per correggere errori di natura formale entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Nessuna sanzione per chi integra entro il 31 dicembre del quarto anno successivo la dichiarazione presentata per correggere errori formali

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il ***31 dicembre del quarto anno successivo*** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se si presenta una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.

Le integrazioni “a sfavore” fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

Le integrazioni a sfavore del contribuente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

E' possibile presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Scaduti i termini per il ravvedimento, sarà il Fisco a chiedere sanzioni e interessi.

Per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

Modello F24 per imposte, interessi e sanzioni

I contribuenti che si ravvedono spontaneamente devono pagare con il modello F24: le imposte; gli interessi; le sanzioni. Il modello F24 consente perciò di pagare con lo stesso modello, tributi, interessi e le sanzioni dovute in seguito a ravvedimento operoso. Per il ravvedimento, è stabilito che il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente al tributo o alla differenza, se dovuti, nonché al pagamento degli interessi. Per pagamento contestuale delle somme per imposte, sanzioni e interessi, si deve intendere che tutti i pagamenti, anche se fatti in giorni diversi, devono essere eseguiti entro i termini. Deve essere chiaro che per "contestualmente" non significa che i pagamenti devono essere fatti tutti nello stesso giorno; significa invece che i pagamenti vanno comunque eseguiti nei termini, anche separatamente. Va anche detto che il termine "contestualmente" può assumere un significato diverso da quello illustrato nei dizionari della lingua italiana. Per chiarezza, si riportano i diversi significati che può assumere il termine "contestualmente":

- per la lingua italiana;
- per il ravvedimento fiscale;
- per il ravvedimento del tributo annuale dovuto alla camera di commercio.

I diversi significati del termine "contestualmente"

"Contestualmente" per la lingua italiana. Secondo il grande dizionario della lingua italiana Gabrielli, "contestualmente" significa <<nel linguaggio giuridico, in modo contestuale, contemporaneamente>>; contestuale <<nel linguaggio giuridico, detto di fatto compiuto contemporaneamente a un altro fatto e insieme collegati>>; contemporaneamente <<in modo contemporaneo, in uno stesso periodo di tempo>>.

"Contestualmente" per il Fisco. Nel caso di ravvedimento per i tributi, le imposte dirette, l'Iva, le altre imposte sostitutive, le imposte di registro e le altre imposte indirette, il termine "contestualmente", come espressamente interpretato nella circolare 180/E del 10 luglio 1998 <<non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel "medesimo giorno" ma, com'è logico che sia, entro lo stesso "limite temporale" (trenta giorni, un anno, eccetera) previsto dalla norma>>.

"Contestualmente" per la camera di commercio. Per le violazioni sul diritto camerale, il termine "contestualmente" è interpretato nel senso che tutte le incombenze previste dalla legge devono essere eseguite nel medesimo giorno, al fine di contenere i costi di riscossione gravanti sul sistema camerale. Perciò, affinché il ravvedimento ai fini del diritto camerale sia valido, è necessario che il versamento di quanto dovuto per il diritto annuale, gli interessi legali e le sanzioni, sia effettuato con un unico modello F24 e nello stesso giorno (circolare 3587/C del 20 giugno 2005, del ministero delle attività produttive).

L'enormità delle liti pendenti rischia in alcuni casi di procurare più spese che gettito, con le poche risorse dell'amministrazione finanziaria dedicate più a coltivare le controversie che a colpire i veri evasori

Gli uffici moltiplicano le sanzioni emettendo accertamenti e atti di contestazione separati

Lotta all'evasione con un po' di confusione

***Salvina Morina
Tonino Morina***

Il recupero dell'evasione va fatto con giudizio e nel rispetto dei cittadini, senza fare cioè una lotta alle streghe o ai falsi evasori, giusto per raggiungere gli obiettivi di fine anno, magari costringendo qualche malcapitato a pagare somme non dovute, pur di farla finita. Nella cosiddetta lotta all'evasione capita infatti che gli uffici sbagliino bersaglio, o addirittura emettano atti sbagliati. In questi casi, la cosa più semplice da fare sarebbe di intervenire subito ed annullare in autotutela l'atto sbagliato. Purtroppo, alcuni uffici, pur riconoscendo l'errore, non annullano l'atto sbagliato, generando in tal modo un inutile contenzioso, con il rischio di fare pagare le spese di giudizio all'amministrazione finanziaria. Ne sono un esempio gli atti di contestazione emessi da alcuni uffici siciliani che, nei confronti dello stesso contribuente, oltre ad emettere separati atti di accertamento, emettono separati atti di contestazione per le sanzioni, raddoppiando perciò le sanzioni a carico del contribuente o, addirittura, triplicandole in quanto coobbligato con altri soggetti. E' quello che è capitato a un contribuente, partecipante in una società di persone, che si è visto recapitare, per tre annualità, 2005, 2006 e 2007, nove atti in totale, di cui sei avvisi di accertamento, più tre atti separati di contestazione sanzioni.

Per chiarezza, va detto che il contribuente:

- ha ricevuto tre atti di accertamento per gli anni 2005, 2006 e 2007, per la società, con l'indicazione delle sanzioni;
- ha ricevuto altri tre atti di accertamento per gli anni 2005, 2006 e 2007, in quanto coobbligato con la società, comprensivi di sanzioni;
- ha ricevuto altri tre atti di contestazione per gli anni 2005, 2006 e 2007, con richiesta delle sole sanzioni.

In pratica, le stesse sanzioni sono ripetute per tre volte. Ma se la duplicazione delle sanzioni è giustificata negli accertamenti emessi in quanto coobbligato, non è invece in alcun modo giustificabile l'atto di contestazione separata, considerato che le sanzioni collegate al tributo sono state già contestate nella qualità di coobbligato destinatario dell'avviso di accertamento (paragrafo 8, circolare 41/E del 5 agosto 2011).

E' vietata per legge la richiesta di sanzioni in presenza di accertamento

Al riguardo, si ricorda che il legislatore ha definitivamente eliminato gli atti di contestazione separati dall'atto di accertamento o rettifica, proprio per evitare la

conseguente moltiplicazione delle sanzioni. La cancellazione degli atti di contestazione separata è stata disposta per legge dall'articolo 23, comma 29, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, con una modifica apportata al comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In questo modo, il legislatore ha messo la parola “fine” a queste sviste commesse dagli uffici che emettevano atti separati di sanzioni in caso di accertamenti o rettifiche. E' quello che facevano e che, purtroppo, continuano a fare alcuni uffici che “accompagnano” gli accertamenti e le rettifiche con avvisi di contestazione separati e, di conseguenza, con moltiplicazione delle sanzioni a carico del contribuente. E' vero che l'evasione c'è ed è tanta, ma il recupero dell'evasione deve essere fatto con “correttezza ed efficienza” nei confronti dei veri evasori; se si sbaglia bersaglio e si disturba ingiustamente un cittadino, gli uffici devono annullare subito in autotutela gli atti emessi in modo sbagliato.

Atti di contestazione annullati da altri uffici

E' giusto comunque segnalare che alcuni uffici hanno già provveduto ad annullare gli atti di contestazione emessi separatamente dagli atti di accertamento, come dimostra un'archiviazione fatta dall'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Siracusa, che, per errore, aveva emesso nei confronti di un contribuente sia l'atto di accertamento, sia l'atto di contestazione separata. A seguito di richiesta di annullamento in autotutela dell'atto di contestazione, fatta dal contribuente il 21 maggio 2011, ***la direzione provinciale di Siracusa***, a distanza di tre giorni, il 24 maggio 2011, ha disposto l'annullamento dell'atto di contestazione. E' questa la dimostrazione che l'autotutela esiste e che tanti funzionari delle Entrate applicano correttamente le norme di legge, senza perdere tempo per annullare gli atti sbagliati, nel rispetto di tutti i cittadini, senza distinzione alcuna.

***Per gli avvisi bonari di Unico, Iva e Irap,
60 giorni in più per sanare le richieste del Fisco***

Salvina Morina e Tonino Morina

Per le comunicazioni di irregolarità, cosiddetti "avvisi bonari", di Unico, Iva, Irap e modelli 770, l'invio delle comunicazioni è fatto all'intermediario, ma solo se previsto nell'incarico di trasmissione delle dichiarazioni. Per sanare eventuali irregolarità, il contribuente che opta per l'invio dell'avviso telematico all'intermediario e alla contestuale accettazione da parte di quest'ultimo a riceverlo, avrà 60 giorni di tempo in più per procedere alla regolarizzazione, in luogo dei 30 giorni previsti in caso di comunicazione cartacea al contribuente. La doppia scelta, che va fatta in sede di presentazione della dichiarazione mediante la barratura delle caselle "Invio avviso telematico all'intermediario" e "Ricezione avviso telematico", inserite nel frontespizio, a cura, rispettivamente, del contribuente e dell'intermediario, costituisce la condizione imprescindibile affinché l'avviso telematico sia inviato all'intermediario. Come affermato dall'agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 4 novembre 2009, con la "doppia opzione" si ha un doppio beneficio: l'intermediario può gestire tutto il ciclo delle attività connesse alla dichiarazione, mentre il contribuente, oltre a godere di un termine più ampio per regolarizzare la propria posizione, può fare a meno di rivolgersi ai servizi di assistenza dell'agenzia delle Entrate. E' infatti il professionista ad attivare direttamente l'eventuale fase di gestione delle irregolarità. Con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, Attilio Befera, del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica. Con la circolare n. 47/E del 4 novembre 2009 l'agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in materia. L'avvio della procedura ha già riguardato le dichiarazioni presentate nel 2008 per il periodo d'imposta 2007 per le quali è stato possibile esprimere l'opzione per la domiciliazione degli esiti del controllo automatizzato; pertanto, per le dichiarazioni nel cui frontespizio sono stata barrate le relative caselle, l'agenzia delle Entrate invierà l'avviso telematico all'intermediario, in luogo dell'invio della comunicazione cartacea al contribuente. Nella circolare 47/E, l'agenzia delle Entrate avverte che l'accettazione da parte del professionista, che ha curato la trasmissione della dichiarazione di ricevere l'avviso telematico, può essere dallo stesso revocata qualora sussistano impedimenti di natura oggettiva che ostacolano la gestione degli esiti del controllo automatizzato. In questo caso, l'intermediario deve segnalare tale evenienza mediante l'apposita funzione prevista all'interno di ENTRATEL. La segnalazione deve essere effettuata entro trenta giorni dalla ricezione dell'avviso telematico. Le cause di impossibilità oggettiva che è possibile segnalare sono individuate nelle seguenti fattispecie:

- cessazione del rapporto di assistenza con il contribuente;
- impossibilità a reperire il contribuente;
- altre rilevanti situazioni che giustificano il rifiuto dell'avviso telematico.

La tempestiva segnalazione da parte dell'intermediario comporta, per la posizione cui si riferisce l'avviso telematico, l'automatico invio della comunicazione cartacea tramite raccomandata con avviso di ricevimento direttamente al contribuente.

Nel caso di gravi, ripetuti e immotivati rifiuti alla gestione degli avvisi da parte dell'intermediario, l'ufficio che constati l'insussistenza di motivazione al mancato svolgimento dell'attività procederà alla revoca dell'abilitazione al servizio ENTRATEL.

Comunicazione di Unico, Iva, Irap e modelli 770

Come si è detto, l'invio con mezzi telematici delle comunicazioni degli esiti delle dichiarazioni presentate in via telematica sarà fatto dall'agenzia delle Entrate all'intermediario, ma solo “se previsto nell'incarico di trasmissione”. Solo in questo caso, la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, sarà inviata all'intermediario che ha presentato le dichiarazioni in via telematica che, di conseguenza, ha l'obbligo di informare il contribuente sugli esiti della dichiarazione, per consentirgli di regolarizzare la dichiarazione e fruire della riduzione delle sanzioni prevista dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. E' infatti stabilito che gli intermediari <<portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462... gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito>> fatto dall'agenzia delle Entrate con mezzi telematici. Il termine di cui al richiamato articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97, <<decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione>> telematica dell'avviso all'intermediario incaricato.

I termini per sanare la comunicazione di irregolarità

Per chiarezza, si riporta l'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. Esso stabilisce che <<L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione>> inviata a seguito dei controlli automatizzati <<ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni dovute è ridotto **ad un terzo** e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione>>.

Tenuto conto che il termine di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97 è di 30 giorni, ne consegue che:

- entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, gli intermediari devono portare a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito;
- a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla trasmissione degli esiti delle dichiarazioni presentate e comunicati all'intermediario incaricato, il contribuente ha trenta giorni di tempo per regolarizzare la dichiarazione; in pratica, il termine per sanare la dichiarazione irregolare diventa di 90 giorni.

Uffici in confusione con gli avvisi bonari telematici

Salvina Morina

Tonino Morina

In certi casi, il cittadino che chiede chiarimenti agli uffici su importi iscritti a ruolo, si sente rispondere con frasi del tipo “la richiesta è corretta perché è così che è uscita dal computer”. Chi risponde in questo modo si dimentica che il computer è come il cane che si arrabbia su ordine del padrone. Con la conseguenza che se ci sono errori nella richiesta uscita dal computer l'errore è di chi l'ha programmato, cioè del padrone... E' quello che è capitato ad alcuni contribuenti ai quali è stato considerato tardivo il pagamento entro 90 giorni, a seguito di avviso bonario telematico, in contrasto con la legge. In questi casi, è il computer che è programmato male, per la semplice ragione che, in caso di avvisi bonari telematici, il contribuente ha 90 giorni di tempo per regolarizzare la comunicazione di irregolarità, beneficiando della riduzione delle sanzioni, di norma, dal 30 al 10 per cento. Questo è previsto dalla legge (articolo 2-bis, comma 4, decreto legge 203/2005) e dalle istruzioni fornite dalla stessa agenzia delle Entrate, con la circolare 47/E del 4 novembre 2009. Per gli avvisi telematici, il contribuente può regolarizzare la dichiarazione pagando le somme dovute, più le sanzioni ridotte al 10% e gli interessi, entro trenta giorni, da calcolare a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della comunicazione inviata all'incaricato. In pratica, il contribuente ha 90 giorni di tempo dalla comunicazione. Sbaglia perciò il funzionario dell'ufficio che, “nascondendosi” dietro la presunta perfezione del computer, nega la validità del pagamento eseguito entro i 90 giorni previsti dalla legge. Nella predetta circolare 47/E del 2009, l'agenzia delle Entrate illustra i diversi passaggi procedurali che caratterizzano la trasmissione degli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni in via telematica all'intermediario. Nella circolare, si precisa che, in alternativa alla comunicazione di irregolarità, tramite comunicazione cartacea inviata direttamente al contribuente, l'articolo 2-bis del decreto legge 203 del 2005, prevede

la possibilità di trasmettere gli esiti del controllo automatizzato con avviso telematico agli intermediari che hanno curato la trasmissione della relativa dichiarazione. L'articolo 2-bis stabilisce che <<se previsto nell'incarico di trasmissione, l'intermediario deve portare a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e, comunque, nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462 ... gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito>>. Il comma 3 del predetto articolo 2 bis prevede che il termine di cui al richiamato articolo 2, comma 2, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito “online”. In base alla normativa citata, l'intermediario deve portare a conoscenza del contribuente gli esiti del controllo automatizzato entro trenta giorni dalla data in cui l'avviso telematico è reso disponibile. Dal sessantesimo giorno successivo alla data in cui l'avviso telematico è reso disponibile decorre per il contribuente il termine di trenta giorni. Il termine di novanta giorni (60 più 30), concesso per il pagamento degli esiti di irregolarità, o per l'eventuale richiesta di assistenza, inizia a decorrere dal momento in cui la fornitura contenente l'avviso è trasmessa telematicamente dall'agenzia delle Entrate, a nulla rilevando il momento in cui la stessa è prelevata dall'intermediario. Nel caso di avviso telematico, entro il più ampio termine di novanta giorni, rispetto a quello riservato alla comunicazione cartacea, è perciò possibile pagare le somme chieste in relazione ai tardivi o agli omessi versamenti, beneficiando della riduzione della sanzione ad un terzo rispetto a quella ordinariamente prevista nella misura del trenta per cento. Tutto questo è quello che prevedono le norme di legge e le indicazioni dell'agenzia delle Entrate. Purtroppo, come capita in alcuni casi, gli uffici possono sbagliare. Il guaio è che l'errore dell'ufficio può anche essere ripetuto dai giudici tributari, ai quali il cittadino si rivolge per chiedere giustizia.

Le regole per le dichiarazioni presentate "on line"

A chi interessa

La novità riguarda le dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva, dell'Irap, e dei sostituti d'imposta presentate in via telematica a partire dal 2008, da parte degli incaricati alla presentazione delle dichiarazioni "on line".

La comunicazione "on line" all'intermediario

A partire dalle dichiarazioni presentate dal 2008, l'agenzia delle Entrate comunicherà, con mezzi telematici, all'incaricato abilitato, ***se previsto nell'incarico di trasmissione***, le dichiarazioni che risultano irregolari in seguito alla liquidazione automatizzata.

La condizione prevista dalla norma

Se previsto nell'incarico di trasmissione, l'incaricato alla presentazione telematica, entro trenta giorni dall'invito ricevuto con mezzi telematici, dovrà comunicare ai contribuenti l'esito della liquidazione della dichiarazione.

I tempi per pagare le somme dovute

Il contribuente potrà regolarizzare la dichiarazione pagando le somme dovute, più le sanzioni ridotte al 10% e gli interessi, entro trenta giorni, da calcolare a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della comunicazione inviata all'incaricato. In pratica, il contribuente ha 90 giorni di tempo dalla comunicazione.

Contenuto e modalità della risposta telematica

Con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica (articolo 2-bis, comma 4, decreto legge 203/2005).

Gli errori formali dell'F24 sanabili senza sanzioni

Gli errori formali commessi dai contribuenti in sede di compilazione del modello F24 non sono sanzionabili. Le sviste sui codici, sui periodi di riferimento e sulla ripartizione tra più tributi dell'importo a debito o a credito indicato con un solo codice, possono essere corrette con una semplice "lettera-ravvedimento" da presentare presso un qualsiasi ufficio delle Entrate. Gli uffici devono accogliere le istanze dei contribuenti senza null'altro pretendere a condizione che gli errori commessi non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo. I chiarimenti sulla regolarizzazione delle sviste sui modelli F24 sono contenuti nella circolare 5/E del 21 gennaio 2002. La circolare 5/E ammette che molte delle difficoltà incontrate dai contribuenti, nel predisporre correttamente i modelli F24, sono causate dal numero elevato di codici tributo. Ai problemi creati dai mille numeri dell'F24, si aggiungono quelli derivanti dalla compensazione, dalla rateazione e dalla ripartizione degli importi nelle varie sezioni del modello. La stessa circolare avverte che, in considerazione del fatto che gli uffici locali sono dotati di una procedura per correggere le dichiarazioni presentate a partire dal 1999, è stata demandata agli stessi uffici la possibilità di sanare, anche prima della liquidazione delle dichiarazioni cui i versamenti si riferiscono, alcuni errori dei contribuenti. Quest'ultima precisazione della circolare, che gli uffici possono sanare "anche preventivamente alla liquidazione" gli errori commessi dal contribuente, significa che il contribuente può sanare eventuali errori dopo la comunicazione del controllo automatizzato, sempre però a condizione che gli errori commessi non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo. La procedura automatizzata consente di rettificare i dati presenti nelle sezioni del modello F24 "erario", "Regioni" e "Ici ed altri tributi locali". Gli uffici non dovranno inviare alcuna comunicazione alla struttura di gestione in quanto le funzioni a loro disposizione consentono di individuare le variazioni di imputazione delle somme pagate e di quelle compensate.

Il Fisco semplice non ha soppresso la tassa annuale delle società di capitali

Le semplificazioni "Tremonti" di fine 2001 hanno alleggerito diversi adempimenti fiscali. E' importante la scomparsa delle inutili vidimazioni e dei formalismi del passato sui libri contabili. Per essere in regola con il Fisco è sufficiente numerare progressivamente i libri e i registri in ogni pagina prima del loro utilizzo. Queste semplificazioni riguardano, in particolare, la soppressione dell'obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'Iva. ***In verità, va anche detto che l'eccesso di semplificazioni, soprattutto con la scomparsa della bollatura iniziale dei registri, può anche agevolare comportamenti poco lineari da parte di alcuni contribuenti.*** Insomma, dagli assurdi rigidi formalismi del passato, con le denunce alla Procura della Repubblica per avere vidimato i registri con qualche giorno di ritardo, si è passati alle esagerate liberalizzazioni entrate in vigore dall'anno 2001, con la scomparsa della bollatura che, in alcuni casi, agevola gli evasori o i contribuenti meno diligenti. Occorre inoltre avvertire che la soppressione della numerazione e bollatura è influente ai fini della tassa di concessione governativa che resta dovuta dalle società di capitali soggetti Iva per la numerazione e bollatura dei libri sociali. Le novità in materia di soppressione di adempimenti inutili e semplificazioni sono contenute nell'articolo 8 della legge 383 del 18 ottobre 2001, che ha per titolo "Primi interventi per il rilancio dell'economia". I primi chiarimenti sulla soppressione dell'obbligo di bollatura dei libri e dei registri sono stati forniti dalla circolare dell'agenzia delle Entrate 92/E del 22 ottobre 2001.

Resiste la "tassa di anno" per la numerazione e bollatura libri sociali

Le semplificazioni di fine 2001 non hanno modificato la disciplina della tassa di concessione governativa dovuta per la tassa annuale forfetaria per la numerazione e bollatura dei libri sociali delle società di capitali soggetti Iva. La tassa è dovuta annualmente nella misura forfetaria di 309,87 euro, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine; questa misura è elevata a 516,46 euro, se il capitale o il fondo di dotazione supera, alla data del 1° gennaio, l'importo di 516.456,90 euro (un miliardo delle vecchie lire).

Tassa di anno in scadenza al 16 marzo

La tassa forfetaria, cosiddetta "tassa di anno", deve essere corrisposta entro il termine di versamento dell'Iva dovuta per l'anno precedente, quindi, per il **2014, entro il 16 marzo 2014, che slitta a lunedì 17 marzo**. Per l'anno di inizio dell'attività la tassa deve essere corrisposta in "modo ordinario" prima della presentazione della relativa dichiarazione di inizio attività nella quale devono essere indicati gli estremi dell'attestazione di versamento. In "modo ordinario" significa che il pagamento della tassa per l'anno di inizio attività, detta "tassa di anno", deve essere effettuato sul conto corrente postale 6007; per i versamenti di competenza della Sicilia, il pagamento va eseguito sul conto corrente postale 210906. Per l'anno **2013**, le società di capitali che dovevano versare l'importo forfetario annuale entro il **16 marzo 2013 (che slittava a lunedì 18 marzo)** dovevano usare: il modello F24 "modello di pagamento unificato"; il codice tributo 7085 "tassa annuale vidimazione libri sociali". Nel modello F24, come anno di riferimento, indicano l'anno **"2013"**.

Libri sociali ancora da bollare

Con le modifiche recate dall'articolo 8 della legge 383/2001 è stato perciò soppresso l'obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine. Sono invece esclusi dalla predetta norma agevolativa i libri sociali obbligatori previsti dagli articoli 2421 e 2490 del codice civile e ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali. Il richiamato articolo 2421 del codice civile, che si occupa dei libri sociali obbligatori, stabilisce che, oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti nell'articolo 2214, la società deve tenere: il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti. Perciò, nel caso di società che deve tenere uno o più dei predetti libri, rimane fermo l'obbligo della numerazione e bollatura.

Basta la numerazione per i registri Iva e i libri fiscali

La soppressione dell'obbligo della bollatura riguarda anche i registri previsti dalle norme fiscali. Per questi registri rimane, invece, confermato l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono. Ad esempio, i registri Iva di cui agli articoli 23 (registro delle fatture), 24 (corrispettivi) e 25 (acquisti) del decreto Iva, Dpr 633/72, non sono più soggetti a bollatura. Per la regolare tenuta di questi registri basta perciò numerarli progressivamente in ogni pagina. La stessa semplificazione riguarda le scritture contabili previste ai fini delle imposte sui redditi. Anche per questi registri basta la numerazione progressiva delle pagine. In definitiva, sia per il libro giornale e per il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine rimane l'unico adempimento a carico dei contribuenti. La numerazione, che deve essere eseguita direttamente dal contribuente obbligato alla tenuta delle scritture, non occorre che sia preventiva per blocchi di pagine. E' sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di usarla. In caso di bollatura facoltativa dei libri contabili e di bollatura obbligatoria prevista da leggi speciali rimane ferma la competenza dell'ufficio del registro delle imprese o dei notai. Nelle predette ipotesi, si applicano le regole contenute nella circolare del Ministero dell'Industria 9 gennaio 1997, n. 3407/C che, per evitare una progressività illimitata della numerazione, individua, quale criterio più efficace per semplicità e immediatezza, quello della progressività della numerazione entro "l'anno in cui è effettuata la vidimazione".

Per la numerazione di libri si indica l'anno contabile

La numerazione del libro giornale, degli inventari e dei registri obbligatori ai fini Iva e delle imposte dirette, per i quali è stato soppresso l'obbligo di bollatura e vidimazione iniziale, e che non sono facoltativamente bollati e vidimati dal contribuente, deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione, pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce. Ad esempio, ***per il 2013 sarà 2013/1, 2013/2, eccetera***. L'anno da indicare è l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine. Perciò, anche se i

libri contabili relativi al **2013** saranno numerati nel **2014**, l'anno da indicare è il **2013**. La numerazione progressiva delle pagine, che si deve effettuare prima di usarle e per ciascun anno, evita numerazioni con progressività illimitata. Per quanto riguarda la numerazione progressiva del libro degli inventari, se le relative annotazioni occupano solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa (circolare 64/E del 1° agosto 2002).

Bollo di 29,24 euro per inventari e giornale dei contribuenti diversi dai soggetti Irpeg

Per la numerazione dei libri prescritti dal primo comma dell'articolo 2214 del codice civile, cioè del libro giornale e del libro degli inventari, è stato disposto l'aumento dell'imposta di bollo da 14,62 euro, a 29,24 euro, per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (si veda la circolare **11/E del 3 aprile 2006**). Questo aumento riguarda, di norma, gli imprenditori individuali e le società di persone, che sono esonerati dall'obbligo del pagamento della tassa di concessione governativa di 67 euro. L'aumento dell'imposta di bollo non riguarda però le società di capitali che, per la numerazione del libro inventari e del libro giornale, pagano in modo forfetario la tassa sulle concessioni governative. L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, va pagata prima che il registro sia posto in uso, cioè prima di effettuare le annotazioni sul registro. L'imposta di bollo è assolta mediante marche o bollo a punzone ovvero con il versamento da fare con il modello F23, usando il codice tributo 458T denominato "imposta di bollo su libri e registri".

Bollo in libertà sulla prima o sull'ultima pagina

Relativamente ai libri giornale e inventari per i quali è stato abolito l'obbligo della bollatura iniziale, è sufficiente che le marche o il bollo a punzone siano apposti sulla prima pagina numerata. In caso di pagamento del bollo con le marche, non è obbligatorio apporre alcuna annotazione sulla pagina in cui sono applicate le stesse marche. Per agevolare i contribuenti, l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 85/E del 12 marzo 2002, precisa che il contribuente è libero di apporre le marche o il bollo a punzone non solo sulla prima pagina numerata, o sulla prima pagina numerata di ogni blocco di cento, ma anche sull'ultima pagina di ciascun blocco di cento, a condizione che l'imposta di bollo sia assolta prima che il libro sia posto in uso, cioè prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina numerata di ciascun blocco di cento pagine. Insomma, nella prima o nell'ultima pagina cambia poco; prevale sempre il principio "l'importante è pagare".

L'errore formale non è sanzionabile

Si deve anche osservare che l'eventuale numerazione sbagliata delle pagine dei libri contabili, così come l'errata indicazione dell'anno (ad esempio, l'anno **2013 in luogo del 2012**), se non pregiudica il controllo del Fisco, non è sanzionabile perché si tratta di un errore formale. Una conferma in questo senso è nella circolare 92/E del 22 ottobre 2001. In questa circolare, al paragrafo 2.2., l'agenzia delle Entrate afferma che sono punibili con la sanzione prevista dall'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 471/97 <<anche le violazioni delle disposizioni relative alle modalità di tenuta della contabilità di cui agli articoli 39 del Dpr n. 633 del 1972 e 22 del Dpr n. 600 del 1973, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento. Ove, invece, le irregolarità rilevate nei libri e nei registri siano di scarsa rilevanza e sempre che non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute, deve

ritenersi non più applicabile la sanzione>> da 1.032 euro a 7.746 euro, <<riducibile fino alla metà del minimo, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Quanto sopra premesso, occorre esaminare il trattamento della violazione dell'obbligo di numerazione. Tale obbligo, come preannunciato, non è stato eliminato, sicché la relativa violazione, se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili che sia di pregiudizio per l'attività di accertamento, è sanzionabile sia se commessa prima dell'entrata in vigore della legge sia se commessa dopo, ai sensi del citato articolo 9 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Ciò si desume indirettamente dall'articolo 7 del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, concernente disposizioni correttive delle leggi tributarie per garantirne la coerenza con lo statuto dei diritti del contribuente, che esclude la punibilità limitatamente a violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta e sul versamento del tributo e che, comunque, non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo. Il giudizio sulla natura meramente formale della violazione di cui si tratta deve essere, secondo i criteri interpretativi enunciati nella circolare 77/E del 3 agosto 2001, effettuato in concreto, caso per caso, al fine di valutare - anche in combinazione con eventuali altre irregolarità - la configurabilità di un pregiudizio all'esercizio del potere di controllo>>. Per quanto riguarda la numerazione progressiva del libro degli inventari, nella circolare 64/E del 1° agosto 2002, l'agenzia delle Entrate afferma che, se le relative annotazioni occupino solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa. Questa indicazione vale anche per altri libri contabili quali, ad esempio, il registro dei beni ammortizzabili e i libri sociali.

LE REGOLE PER LA TENUTA DEI REGISTRI

TIPO DOCUMENTO	BOLLA TURA	NUMERAZIONE	IMPOSTA DI BOLLO	TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA
Registri Iva di cui agli articoli 23 (fatture), 24 (corrispettivi) e 25 (acquisti) del decreto Iva, Dpr 633/72	NO	Progressiva prima di usare i registri	NO	NO
Registro dei beni ammortizzabili e altri registri previsti da norme fiscali quali, ad esempio, il cronologico per i professionisti e le scritture contabili dei sostituti d'imposta	NO	Progressiva prima di usare i registri	NO	NO
Libro giornale e libro inventari	NO	Progressiva prima di usare i registri	Persone fisiche e società di persone: 29,24 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (articolo 16, tariffa, parte prima, imposta di bollo, Dpr 642/1972)	NO
Libro giornale e libro inventari	NO	Progressiva prima di usare i registri	Società di capitali: 14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (articolo 16, tariffa, parte prima, imposta di bollo, Dpr 26 ottobre 1972, n. 642)	E' dovuta annualmente la tassa di concessione governativa nella misura di 309,87 euro, a prescindere dal numero di libri o registri e dal numero di pagine. La tassa è di 516,46 euro, se il capitale sociale o il fondo di dotazione supera, al 1° gennaio, l'importo di 516.456,90 euro (articolo 23, tariffa, Dpr 641/72).
Libri sociali di cui all'articolo 2421 del Codice civile (libro dei soci, delle obbligazioni, delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale o del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti, degli strumenti finanziari emessi)	SI	Progressiva prima della bollatura presso l'ufficio del registro delle Imprese o dal notaio	14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine	Per le società di capitali si applica il predetto articolo 23, tariffa, concessioni governative, Dpr 641/72.

Identica sanzione per chi omette quattro ricevute fiscali

***La quarta violazione sullo scontrino
fa scattare la chiusura del negozio***

Dal 1° gennaio 2008 è passato da *tre a quattro* il numero delle violazioni in materia di scontrino o ricevute fiscali che fanno scattare la chiusura dell'attività. ***Con una ulteriore novità: le violazioni devono essere commesse in giorni diversi.*** Ai fini della chiusura del negozio, ***la “dimenticanza” di emettere più scontrini nella stessa giornata “pesa” come una singola violazione.*** Dal 1° gennaio 2008, pertanto, la chiusura dell'attività scatta in modo automatico alla quarta violazione distintamente contestata nel corso di un quinquennio, ma in giorni diversi. La stessa sanzione è applicabile nei confronti degli artigiani che si “dimenticano” di emettere quattro ricevute fiscali in giorni diversi. Sono queste le novità recate dall'articolo 1, comma 269, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, Finanziaria 2008, che ha modificato l'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, cambiando la parola “tre” con “quattro” e inserendo nella norma le parole “compiute in giorni diversi”.

La nuova norma che prevede la chiusura dopo la quarta “dimenticanza”

In seguito alle modifiche apportate, il comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 471/97, stabilisce: “Qualora siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, ***quattro*** distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale ***compiute in giorni diversi***, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni a due mesi. In deroga all'articolo 19, comma 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi”. La chiusura, che è disposta dalla direzione regionale dell'agenzia delle Entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente, deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la ***quarta*** violazione.

Chiusura possibile anche se è definita la sanzione principale

Il provvedimento di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, o dell'esercizio, prescinde dall'avvenuta irrogazione della sanzione principale.

La sanzione principale per la ricevuta o lo scontrino

Per la sanzione principale in caso di mancata emissione di ricevute fiscali o scontrini fiscali, è applicabile l'articolo 6, del decreto legislativo 471/97, recante disposizioni in tema di “violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”. Il suo

comma 3 stabilisce che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Il successivo comma 4 dispone che la sanzione non può essere inferiore a 516 euro. Il contribuente, che riceve l'atto di contestazione con l'irrogazione della sanzione di 516 euro, può comunque fruire della definizione agevolata, pagando, entro il termine previsto per presentare il ricorso, un importo pari a un quarto della sanzione irrogata, cioè 129 euro (25% di 516 euro). ***Attenzione: per gli atti emessi dal 1° febbraio 2011, la sanzione è riducibile a un terzo del minimo.***

La sanzione per le violazioni sullo scontrino deve essere proporzionata.

In materia di sanzioni per le violazioni sullo scontrino o sulla ricevuta fiscale, manca un "minimo" che renda disapplicabile la sanzione accessoria sulla chiusura dell'esercizio. Sia in campo penalistico, sia in campo tributario, la sanzione deve essere proporzionata alla violazione. E' infatti corretto aumentare il periodo di chiusura dell'esercizio da 1 a 6 mesi (in luogo del periodo da 3 giorni a un mese) quando i corrispettivi non documentati superano complessivamente, per le ***quattro*** violazioni constatate, l'importo di 50mila euro. Nello stesso tempo, nel rispetto del principio della proporzionalità della sanzione rispetto alla violazione commessa, si potrebbe introdurre una norma che preveda la disapplicazione della sanzione accessoria sulla chiusura dell'esercizio in caso di violazioni con corrispettivi non documentati complessivamente inferiori a 100 euro. Diversamente, c'è il rischio di penalizzare in modo esagerato i contribuenti che vendono beni di importo esiguo, spesso di importi inferiori a un euro, rispetto a quei contribuenti che vendono beni di importi rilevanti, ma che indicano nella ricevuta fiscale o nello scontrino importi inferiori, magari di qualche migliaio di euro. E' infatti diversa la violazione commessa da un barista o da un panificatore, al quale vengono contestate ***quattro violazioni*** per importi complessivi non superiori a 100 euro, rispetto alle violazioni commesse da un commerciante di mobili che viene "scoperto" per ***quattro*** volte con omissioni di importi per 40mila euro complessivi.

Domanda

Vorrei sapere qual è la sanzione applicabile in caso di mancata emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale.

Risposta

LA SANZIONE PER CHI "DIMENTICA" LO SCONTRINO

In caso di mancata emissione di ricevute fiscali o scontrini fiscali, è applicabile l'articolo 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante disposizioni in tema di "violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto". Il suo comma 3 stabilisce che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Il successivo comma 4 dispone che la sanzione non può essere inferiore a 516 euro. Il contribuente che riceve l'atto di irrogazione sanzione può fruire della definizione della sanzione in via breve, a norma dell'articolo 16 o dell'articolo 17 del decreto legislativo 472/97, cioè, di norma, con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto. In pratica, in caso di sanzione irrogata pari a 516 euro, con la definizione in via breve, si pagherà l'importo di 129 euro (un quarto di 516 euro). ***Attenzione: per gli atti emessi dal 1° febbraio 2011, la sanzione è riducibile a un terzo del minimo.***

Domanda

Il 27 dicembre 2010, mi è stato elevato un processo verbale di constatazione per in mancato rilascio di uno scontrino fiscale. Vorrei sapere entro quanto tempo mi dovrà essere notificato l'atto di irrogazione sanzione.

Risposta

I TEMPI PER LA NOTIFICA DELL'ATTO DI IRROGAZIONE SANZIONI

Le regole per la notifica dell'atto di irrogazione sanzioni per le violazioni in materia di scontrini fiscali o ricevute fiscali, sono contenute nell'articolo 16-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Esso stabilisce che <<1. L'atto di contestazione previsto dall'articolo 16, relativo alle violazioni previste dall'articolo 6, comma 3>> del decreto legislativo 471/97, cioè le violazioni in materia di scontrini o ricevute fiscali e dell'articolo 11, comma 5, dello stesso decreto legislativo 471/97 per l'omessa installazione dei registratori di cassa <<è notificato al trasgressore entro novanta giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro centottanta giorni se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente>>.

Domanda

Il commerciante che non installa il registratore di cassa è soggetto a sanzioni?

Risposta

LA SANZIONE PER CHI NON INSTALLA IL REGISTRATORE DI CASSA

La risposta è affermativa. Per l'omessa installazione del registratore di cassa è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 11, comma 5 del decreto legislativo 471/97. Esso dispone: <<5. L'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale previsti dall'articolo 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, è punita con la sanzione amministrativa da lire due milioni (€ 1.032) a lire otto milioni (€ 4.131)>>. Il contribuente, al quale viene notificato l'atto di contestazione, può comunque avvalersi della definizione agevolata con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata, entro il termine previsto per presentare ricorso, cioè, di norma, 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione. Nel caso di irrogazione della sanzione minima di 1.032 euro, potrà quindi definire l'atto di contestazione, pagando entro i 60 giorni dalla notifica, l'importo di 258 euro (25% di 1.032 euro). **Attenzione: per gli atti emessi dal 1° febbraio 2011, la sanzione è riducibile a un terzo del minimo.**

Domanda

Il commerciante che non fa eseguire l'intervento di manutenzione del registratore di cassa è soggetto a sanzioni?

Risposta

LA SANZIONE PER CHI NON SISTEMA IL REGISTRATORE DI CASSA

La risposta è affermativa. Si applica l'articolo 6, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Esso stabilisce: <<Se non constano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con sanzione amministrativa da lire cinquecentomila (€ 258) a lire quattro milioni (€ 2.065)>>.

Domanda

E' vero che il cliente, consumatore finale, che esce dal negozio o dal bar senza esibire lo scontrino fiscale non è più sanzionabile?

Risposta

NESSUNA SANZIONE PER IL CLIENTE SENZA SCONTRINO FISCALE

La risposta è affermativa. L'articolo 33, comma 10, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha disposto, a decorrere dal 2 ottobre 2003, la soppressione dell'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente la sanzione applicabile al destinatario dello scontrino o della ricevuta fiscale, che prevedeva una sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro nei confronti del destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della prestazione o nelle sue adiacenze, non esibiva il documento o lo esibiva con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale.

Le novità in tema di sanzioni per l'intermediario

Dal 1° gennaio 2007 sono state ridotte le sanzioni a carico degli intermediari, che commettono degli errori sul visto di conformità e in materia di presentazione telematica delle dichiarazioni annuali. Per le violazioni commesse dagli intermediari, in luogo delle vecchie sanzioni applicabili fino al 31 dicembre 2006, si applicheranno i principi del sistema sanzionatorio in materia tributaria. Gli stessi principi sono applicabili anche per le violazioni dei Centri di assistenza fiscale. Scompaiono così le pesanti sanzioni a carico degli intermediari per le violazioni in materia di visto di conformità o di trasmissione telematica delle dichiarazioni previste dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Fino al 31 dicembre 2006, a norma del suo articolo 7-bis “violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni”, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati era applicabile la sanzione amministrativa da 516 euro a 5.164 euro. Questa violazione era riferita a ciascuna dichiarazione presentata in via telematica e non al “file” con il quale veniva effettuata la trasmissione. In pratica, se veniva inviato in ritardo un “file” con 50 dichiarazioni, le violazioni applicabili erano cinquanta. Con le novità previste dai commi 33 e 34 dell’articolo 1, e unico, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, Finanziaria 2007, agli intermediari si applicheranno il ravvedimento, il cumulo giuridico, nonché la definizione agevolata delle sanzioni e tutti gli altri principi e istituti del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Sintesi delle novità

Con le nuove norme, in vigore dal 1° gennaio 2007, è stabilito che:

- anche il Centro di assistenza fiscale per il quale ha operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata;
- per le violazioni commesse dagli intermediari si applicano i principi del sistema sanzionatorio tributario;
- si applica il principio del favor rei, ma se la violazione è stata già contestata al 1° gennaio 2007, non si dà luogo a restituzione di quanto eventualmente pagato.

In base al principio del «favor rei», è stabilito che «Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato» (articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che ha per titolo “principio di legalità”).

Per due euro in meno il Fisco ne chiede 800

Salvina Morina

Tonino Morina

Capita che il Fisco non colleghi il versamento del contribuente al ravvedimento e che per due euro in meno di interessi si intestardisca a presentare un conto di quasi 800 euro. È quanto accaduto a un contribuente di Milano, destinatario di una cartella di pagamento sbagliata, relativa alla liquidazione automatizzata di Unico 2006, redditi 2005. Tutto nasce da un calcolo non corretto effettuato in Unico 2006, cui si è posto rimedio con una dichiarazione integrativa, presentata il 27 novembre 2006, con un debito Irpef di 545 euro. A complicare la situazione, il 7 luglio, però, era stato utilizzato un credito inesistente di 2.258 euro. Una volta emerso l'errore, il contribuente è corso ai ripari, anche se il ravvedimento è stato diviso in due tranches: 2.818,40 euro a titolo di imposta e interessi e 169,38 euro per sanzioni. Tanta puntigliosità per dire che, alla prova del nove le sanzioni sono superiori di 1,20 euro rispetto al dovuto, mentre per tributi e interessi mancano, a essere precisi, 2,82 euro. Che cosa è successo poi? I controlli automatizzati dell'agenzia non hanno classificato il ravvedimento, così che il contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento per 3.454,56 euro. Per fortuna, c'è l'autotutela, cioè la possibilità di spiegare all'ufficio, carte alla mano, il proprio comportamento. Peccato, che qualche volta, come in questo caso, ci si scontri con un funzionario ligio ai conti, anche a costo di mettere alla prova il buon senso. Infatti l'ufficio continua a contestare un minore versamento a titolo di interessi pari a 2 euro e, pertanto, disconosce il ravvedimento per le sanzioni e gli interessi, pretendendo il pagamento delle sanzioni intere e degli interessi per circa 800 euro. Tanto zelo non sembra però supportato dalle norme perché, in tema di riscossione di importi minimi, si deve tenere presente che, per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, è disposto l'abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 16,53 euro (***importo elevato a 30 euro dal 1° luglio 2012***).

DAL 1° LUGLIO ESONERO DALLE TASSE FINO A 30 EURO

I cittadini possono essere "liberi" dalle tasse se il debito, per ciascun tributo, non supera i 30 euro. Per le imposte è stato infatti fissato un nuovo minimo: per i debiti fino a 30 euro il Fisco non disturberà i cittadini. Il vecchio limite di 16,53 è stato elevato a 30 euro dal decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, cioè dal decreto sulle semplificazioni fiscali. Dal 1° luglio 2012, si abbandonano i crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 30 euro, in luogo del precedente limite di 16,53 euro. Ne consegue che non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali, nel caso in cui l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni e interessi, per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d'imposta, non superi l'importo di 30 euro. Se l'importo supera i 30 euro, si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione per l'intero ammontare. La norma di favore non si applica nel caso in cui il credito deriva da ripetuta violazione degli obblighi di versamento relativi ad un medesimo tributo. Il nuovo limite di 30 euro sostituisce il precedente limite di 16,53 euro, che era previsto dal Dpr 16 aprile 1999, n. 129. La norma richiamata prevede che, in tema di riscossione di importi minimi, per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, si abbandona il recupero dei crediti erariali, regionali e locali di

importo non superiore a 16,53 euro. Il limite di 30 euro può avere effetto già a partire dai saldi delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, relative all'anno 2011. Ad esempio, un contribuente che deve pagare come saldo Irpef 23 euro, più 25 euro di Irap, più 18 euro di addizionale regionale all'Irpef, potrà beneficiare dalla nuova norma, non pagando alcun importo, in quanto l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni e interessi, per ciascun credito, con riferimento al periodo d'imposta, non supera l'importo di 30 euro. In questo caso, anche per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, è facile che sarà abbandonato il recupero dei crediti in quanto i singoli importi non superano il "minimo" di 30 euro.

Ancora validi i vecchi minimi di versamento

La nuova norma, che non si fa luogo all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali, se di importo non superiore a 30 euro, non ha però modificato i "minimi" di versamento previsti per il saldo delle imposte che, in verità, anche per evitare confusione, andrebbero adeguati al nuovo limite. Salvo future modifiche, sono perciò ancora validi i minimi previsti, che sono i seguenti. Gli importi a saldo dovuti per Iva, Irap, Irpef e relative addizionali e Ires, se versati in unica soluzione, sono arrotondati all'unità di euro. Considerato che nelle dichiarazioni annuali Iva, Irap e Unico compreso, gli importi sono indicati con arrotondamento all'unità di euro, i versamenti si eseguono a partire da 11 euro per Iva e Irap (fino a 10 euro non si versa e nemmeno si rimborsa o si compensa) o a partire da 13 euro per Ires, Irpef e relative addizionali (fino a 12 euro non si versa e nemmeno si rimborsa o si compensa). Per le imposte sostitutive del 5% (regime dei superminimi dal 2012), del 10% (regime sostitutivo, ex articolo 13, legge 388/2000) o del 20% (vecchio regime dei minimi, ex articolo 1, legge 244/2007) si applicano i minimi previsti per l'Iva e l'Irap. Di conseguenza, anche per le imposte sostitutive si applica lo stesso minimo di 11 euro, mentre fino a 10 euro non si versa e nemmeno si rimborsa o si compensa. I predetti "minimi" sono previsti sia per il pagamento, sia per il rimborso o la compensazione. Questo significa che l'importo che è inferiore al "minimo", come esonera dal pagamento, esclude che possa essere rimborsato o compensato. Gli importi che raggiungono o superano il "minimo" sono dovuti o sono rimborsabili o compensabili per intero.

Le regole sui debiti e sui minimi di pagamento

Limite di 30 euro

Debiti erariali, regionali e locali. Fino a **30 euro**, sarà abbandonata la pretesa erariale.

Minimi di versamento e di rimborso o compensazione

Iva e Irap: i versamenti si eseguono a partire da **11,00 euro**.

Ires, Irpef e relative addizionali regionali e comunali: i versamenti si eseguono a partire da **13 euro**.

Imposte sostitutive del 5%, del 10% o del 20%: i versamenti si eseguono a partire da **11 euro**.

I "minimi" sono previsti sia per il pagamento sia per il rimborso o la compensazione. Questo significa che l'importo che è inferiore al "minimo", come esonera dal pagamento, esclude che possa essere rimborsato o compensato. Gli importi che raggiungono o superano il "minimo" sono dovuti o sono rimborsabili o compensabili per intero.

Seminario "Sanzioni e novità fiscali 2013" Pag. n. 68
La rigidità del sistema di controllo del ravvedimento
può comportare richieste assurde

I controlli del Fisco "dimenticano" i ravvedimenti

Salvina Morina

Tonino Morina

I controlli automatici del Fisco relativi alle dichiarazioni dei redditi, dell'Iva, dell'Irap e dei modelli 770, Unico compreso, si "dimenticano" i ravvedimenti. La conseguenza è che ai contribuenti arrivano le comunicazioni di irregolarità dell'agenzia delle Entrate, cosiddetti avvisi bonari, con richiesta di sanzioni e interessi, proprio per la ragione che il sistema di controllo del Fisco non riconosce il ravvedimento fatto. In questi casi, il contribuente deve fornire all'ufficio i chiarimenti ed esibire la documentazione, in mancanza della quale rischia di pagare le somme indicate nell'avviso bonario. Per fortuna, va detto che le comunicazioni del Fisco, se sbagliate, possono essere corrette da qualsiasi ufficio locale dell'agenzia delle Entrate preposto all'assistenza del contribuente.

Per un euro in meno il Fisco ne pretende diverse migliaia

La precisione fino al puntiglio può costare diverse migliaia di euro. Lo sanno i tanti emuli della signora Longari, che hanno visto sfumare premi milionari per un piccolo errore a un Telequiz, ma se n'è accorto anche un contribuente di Brescia che aveva pagato in ritardo un versamento e ha scelto il ravvedimento spontaneo, che permette di rimediare agli errori con un pagamento ridotto: ha versato l'imposta, corretta, ha aggiunto la sanzione, giusta, ma ha sbagliato per un euro il calcolo degli interessi. Risultato: il sistema di controllo dell'agenzia delle Entrate ha respinto il ravvedimento e ha chiesto le sanzioni nella misura intera. Migliaia e migliaia di euro. Possibile? Di più, reale. Perché i meccanismi automatici aiutano, tagliano i tempi, moltiplicano le operazioni, ma come tutti i cervelloni elettronici sono «stupidi»: dove finiscono la «collaborazione», la «buona fede» e la «tutela dell'affidamento» che lo Statuto del contribuente (è una legge dello stato, la 212/2000) imporrebbero ai rapporti fra chi paga e chi riscuote le tasse? Concetti troppo aerei per l'informatica.

Un euro in meno può costare 27.500 euro

Per avere un'idea del problema, basta fare due calcoli. Un versamento in ritardo di 100mila euro, grazie al «ravvedimento operoso» entro 30 giorni, fino al 1° febbraio si poteva risolvere aggiungendo 2.500 euro, più qualche spicciolo per gli interessi. Un rincaro modesto, pensato proprio per premiare l'atteggiamento del contribuente che si «ravvede» in modo «operoso», cioè attivo e collaborante. Qualsiasi proprietario di casa che si dimentica di pagare la Tarsu e si «ravvede» qualche giorno dopo la scadenza conosce questo principio, seguito anche dalla Rai che chiede una «piccola sovrattassa» (parole dello spot) a chi non paga il canone nei termini. Per il sistema del Fisco, un euro mancante fa inceppare il meccanismo e il «problema» si moltiplica, arrivando a 30mila euro (la sanzione è del 30%). In pratica, un euro in meno potrebbe costare 27.500 euro, tanto è la differenza tra 2.500 euro e 30mila euro. Un'enormità, ma soprattutto un'assurdità.

Come sempre nelle questioni fiscali, su quell’euro si possono imbastire erudite battaglie giurisprudenziali. L’«errore scusabile», previsto dalla riforma delle sanzioni (articolo 6, decreto legislativo 472/1997) ferma le penalità quando il mancato pagamento è dovuto a «obiettive condizioni di incertezza» sulla portata e sull’ambito di applicazione delle norme, non è questo il caso. La sanzione si ferma anche quando il fatto è commesso «per forza maggiore», ma le ragioni della matematica non possono certo essere ritenute tali. C’è però una regola semplice e chiara, scritta in «Gazzetta ufficiale» da 11 anni, che recita: «I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede» (articolo 10, comma 1 della legge 212/2000). E’ inoltre previsto che <<l’errore può ritenersi scusabile ogni volta che il contribuente abbia osservato una normale diligenza nel calcolo degli importi dovuti>>. Qualcuno potrebbe chiedersi chi abbia detto queste parole. Per fortuna, sono parole della stessa agenzia delle Entrate (circolare 12/E del 21 febbraio 2003). Ma, forse, è il caso di rinfrescare la memoria a qualche zelante funzionario degli uffici delle stesse Entrate, integrando magari la perfezione matematica del computer, cioè del cervellone elettronico «stupido».

In campo l’errore scusabile per lievi ritardi e piccole differenze

Occorre anche sottolineare che, con la nuova mediazione tributaria, in vigore dal mese di aprile 2012, se le somme versate a seguito dell’accordo di mediazione, sono ***lievemente inferiori*** a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l’errore, l’ufficio valuta l’opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell’intento deflativo dell’istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell’atto amministrativo. Le stesse valutazioni possono essere effettuate nel caso di ***lieve ritardo*** nel versamento da parte del contribuente o di altre ***minime irregolarità*** (circolare 9/E del 19 marzo 2012, paragrafo 7.1, “***le modalità di versamento delle somme dovute***”). Al riguardo, valgono le indicazioni fornite dall’agenzia delle Entrate, nella circolare ***48/E del 24 ottobre 2011***, al paragrafo 14 “errore scusabile”, nel punto in cui si legge che <<gli uffici non mancheranno, tuttavia, di fare corretta applicazione del principio dell’errore scusabile, enunciato all’articolo 16, comma 9, legge n. 289/2002, secondo cui “in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell’errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell’ufficio>>. Insomma, meglio incassare le somme dovute, magari con gli interessi, e chiudere la lite, che aprire un contenzioso inutile e defatigante, magari per differenze di pochi euro o per un pagamento eseguito con un ritardo di qualche giorno.

I funzionari del fisco devono procurare gettito e non inutile contenzioso

L’Agenzia delle Entrate invita uffici e contribuenti a non litigare

Salvina Morina (*)

Tonino Morina (**)

(* Esperto fiscale del Sole 24-Ore)

(** Esperto fiscale del Sole 24-Ore – professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma)

Basta con le liti. I funzionari del fisco devono procurare gettito, non contenzioso. Gli accertamenti sbagliati devono essere annullati in autotutela. Il cittadino merita rispetto, soprattutto se è un contribuente leale. Sbaglia l’ufficio che, in presenza di un accertamento infondato, magari con sentenze negative già emesse dai giudici tributari, non elimina la lite e la prosegue fino alla Cassazione. Il contenzioso deve essere gestito con cura e gli uffici devono fare di tutto per evitarlo, cercando l’intesa in sede di conciliazione giudiziale tutte le volte in cui è possibile. Gli uffici devono migliorare la sostenibilità delle pretese tributarie indicate negli accertamenti. Sono queste le principali indicazioni dell’Agenzia delle Entrate, contenute nella circolare 22/E del 26 maggio 2011, che detta le “linee – guida” per la gestione del contenzioso. Per l’Agenzia delle Entrate, sono tre i parametri per migliorare la gestione del contenzioso: 1) aumentare gli incassi da conciliazione giudiziale rispetto al 2010; 2) raggiungere gli obiettivi assegnati per gli indici di vittoria; 3) ridurre, rispetto al 2010, il numero dei ricorsi presentati alla Commissione tributaria provinciale. Sono questi i parametri in base ai quali verrà valutata l’efficacia delle misure adottate dagli uffici per eliminare liti non sostenibili.

Confermate le linee guida del 2010 in tema di contenzioso

Nella “premessa” della circolare 22/E del 26 maggio 2011, le Entrate rinviano alla precedente circolare 26/E del 20 maggio 2010, con la quale sono stati definiti gli indirizzi operativi per il 2010 in materia di gestione del contenzioso. Per assicurare continuità all’azione di difesa degli interessi erariali, nella predetta circolare è specificato che il suo contenuto resta valido anche successivamente al 2010, fino a modifica o sostituzione. La nuova circolare 22/E del 2011 integra il contenuto della circolare 26/E del 2010, per definire il programma di gestione del contenzioso per il 2011.

Miglioramento della sostenibilità della pretesa tributaria

La prima importante indicazione dell’Agenzia delle Entrate, nel paragrafo “miglioramento della sostenibilità della pretesa tributaria”, ricorda agli uffici che “la riduzione del contenzioso costituisce obiettivo prioritario dell’Agenzia”. Questo obiettivo si persegue prima di tutto attraverso il miglioramento della qualità degli atti notificati. Considerato che nella fase del contenzioso emergono le eventuali criticità dell’azione amministrativa, si rende indispensabile uno stretto coordinamento fra chi cura il contenzioso e gli addetti alla predisposizione degli atti impugnabili. A questo fine, l’organo consultivo interno (OCI), già attivo presso le direzioni provinciali, assolverà altresì il compito di esaminare, per tipologie, i nuovi filoni di contenzioso e, sempre per tipologia, i motivi di accoglimento dei ricorsi, avvalendosi delle funzionalità informatiche per la rilevazione delle “questioni controverse” e dei

motivi delle sentenze, delle schede di *rating* relative al ricorso in primo grado e alla sentenza nonché delle consuntivazioni periodiche effettuate dalla competente Direzione regionale. Gli organi consultivi interni sono stati istituiti presso le Direzioni provinciali con la funzione di supportare le decisioni più delicate nella valutazione del *rating* di sostenibilità delle controversie. Nell'espletamento dei loro compiti, gli organi consultivi interni potranno essere allargati alla partecipazione dei responsabili delle articolazioni interne, quali gli uffici territoriali, che curano l'istruttoria degli atti impugnabili.

Le regole da seguire in contenzioso

Per le Entrate, le “linee – guida” che devono orientare la gestione del contenzioso consistono nel garantire un'efficace difesa in giudizio strettamente ancorata ai principi di legittimità e imparzialità dell'azione amministrativa, assumendo le esperienze del contenzioso come significativi parametri di misurazione della qualità degli atti impugnati oltre che degli atti in corso di emanazione, in grado di offrire determinanti contributi sia per migliorare gli indici di vittoria, sia per sviluppare la *tax compliance* e l'adesione agli strumenti deflativi del contenzioso. E' importante lo sviluppo della “*tax compliance*”, che consiste nel livello di adesione spontanea del contribuente agli obblighi fiscali, che l'Amministrazione finanziaria può ottenere usando opportunamente due leve: da un lato il servizio, l'assistenza e le informazioni da fornire al singolo cittadino, dall'altro il contrasto all'evasione fiscale. Il miglioramento degli esiti delle controversie, quale premessa logica per la riduzione dei relativi volumi, rappresenta l'obiettivo fondamentale dell'attività contenziosa.

Ciò comporta, fra l'altro, che:

- va esercitata l'autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio;
- va tentata la conciliazione giudiziale tutte le volte in cui appaia possibile e probabile.

Prima di predisporre le controdeduzioni in primo grado, gli uffici devono valutare, previo esame dei motivi del ricorso, il grado o *rating* di sostenibilità della controversia, per verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziali.

Contenzioso: se lo conosci, lo eviti

E' certo che litigare non conviene mai, soprattutto quando di mezzo ci sono gli uffici dell'Agenzia delle Entrate. Ciò per la ragione che, in caso di compensazione delle spese di giudizio, il contribuente deve sempre pagare di tasca propria le spese sostenute, mentre poco o nulla rischia il funzionario dell'ufficio, anche se prosegue una lite persa in partenza. Il contribuente, perciò, più litiga con gli uffici delle Entrate, più deve spendere. Probabilmente, gli unici a guadagnarci sono i difensori. Agli uffici si chiede di mettere in pratica quanto suggerito dall'Agenzia delle Entrate, direzione Centrale di Roma, che invita a fare di tutto per evitare le liti con il contribuente. E' già con la circolare 24/E del 15 maggio 2009, che l'Agenzia invita gli uffici, prima di intraprendere la strada del contenzioso, a tenere conto dei rischi che procura, soprattutto quando la pretesa del fisco non è sostenibile o è basata su presunzioni che non potrebbero superare l'esame dei giudici tributari. Nel comunicato stampa del 15 maggio 2009, l'Agenzia delle Entrate scrive a chiare

lettere “Contenzioso, se lo conosci lo eviti”. L’abbandono di un contenzioso incerto può essere utile per evitare i rischi della condanna alle spese.

Basta con le liti

Come si può notare, uno dei principali obiettivi dell’Agenzia delle Entrate, più volte ribadito in diverse circolari, è la diminuzione delle liti tra uffici e contribuenti. La circolare 22/E del 2011 ribadisce infatti quanto già chiaramente specificato nella circolare 26/E del 20 maggio 2010, dove, al punto 1.1 “gli istituti deflativi del contenzioso”, si avverte che l’atto di indirizzo prevede che venga perseguita la “diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti mediante il diffuso ricorso agli istituti deflativi del contenzioso”.

Fare pace con il fisco

Negli ultimi anni, uno degli strumenti più importanti per non litigare con il fisco è il cosiddetto concordato a regime entrato in vigore il 1° agosto 1997. Al concordato ha poi fatto seguito la legge sui diritti del contribuente, legge 212 del 27 luglio 2000, entrata in vigore il 1° agosto 2000, cioè a distanza di tre anni esatti dal concordato e dalla conciliazione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entrato in vigore il 1° agosto 1997. Al concordato e alla conciliazione occorre aggiungere la disciplina dell’autotutela, il cui regolamento è nel decreto 11 febbraio 1997, n. 37. I tre strumenti servono al fisco e al contribuente. In particolare:

- l’autotutela può prevenire o estinguere la lite;
- il concordato può scongiurare la controversia;
- la conciliazione può estinguere la pendenza in corso (articolo 48, decreto legislativo 546/1992).

A questi strumenti, occorre aggiungere il nuovo “**reclamo - mediazione**”, che intende ridurre ulteriormente le liti tra uffici e contribuenti. L’obiettivo è duplice: ridurre le liti e aumentare lo sviluppo della “tax compliance”, che consiste nel livello di adesione spontanea del contribuente agli obblighi fiscali. Per gli atti notificati dal **1° aprile 2012, di valore non superiore a 20mila euro**, è infatti prevista l’ipotesi di una preventiva intesa per eliminare sul nascere il contenzioso davanti ai giudici tributari. Insomma, l’intesa per vincere la contesa. L’impiego dei predetti strumenti può servire per evitare le insidie e incertezze del contenzioso tributario, di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in vigore dal 1° aprile 1996. Il “problema” è che alcuni uffici si sono dimenticati dell’autotutela e non rispondono più alle sollecitazioni dei cittadini, nemmeno quando l’errore dell’ufficio è evidente. In più, quando la lite è stata già instaurata, è difficile trovare funzionari che annullano o correggono anche le sviste più evidenti e, perciò, si prosegue fino alla Cassazione. La difficoltà ad annullare in autotutela una lite, che per gli uffici è persa in partenza, aumenta soprattutto se le cifre chieste con l’accertamento sono di entità notevole. In questi casi, magari per colpa dell’eccessivo contenzioso che si è generato negli ultimi anni, e per non avere il tempo di esaminare attentamente la controversia pendente, certi funzionari vanno avanti perché ritengono di rischiare meno con la prosecuzione della lite. Basti pensare che alcuni uffici, pur avendo perso in Commissione tributaria regionale, hanno proposto ricorso per Cassazione,

nonostante in un accertamento fosse stata “scambiata” la media aritmetica semplice per media ponderata, con effetti devastanti per il contribuente. Il fatto grave è che il ricorso per Cassazione è stato proposto dall’ufficio, nonostante l’esplicito riconoscimento di un autorevole responsabile della Guardia di Finanza, che aveva ammesso l’errore commesso dai verbalizzanti in sede di verifica.

Il caso degli studi

Altri esempi di prosecuzione di liti inutili sono quelli relativi agli accertamenti emessi sulla base dell’applicazione automatica dello studio di settore, che sono costantemente annullati dai giudici tributari, ma alcuni uffici proseguono la lite fino alla Cassazione. L’ultima e definitiva spallata all’automatismo degli studi è stata data dalle sentenze 26635, 26636, 26637 e 26638, della Corte di Cassazione, a sezioni unite, depositate il 18 dicembre 2009; in queste sentenze, è chiaramente affermato che gli studi, così come i parametri, rappresentano un sistema di presunzioni semplici e che non basta perciò il solo scostamento rispetto allo strumento informatico Gerico (gestione dei ricavi e compensi) per effettuare la rettifica dei ricavi o compensi e dei redditi. Al riguardo, il direttore dell’Agenzia delle Entrate, Attilio Befera, in un suo intervento riportato sul Sole 24-Ore del 19 agosto 2010, ha chiaramente affermato che “non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato”. Il “guaio” è che il coraggio di Befera non ce l’hanno alcuni dirigenti degli uffici dell’Agenzia delle Entrate, che in certi casi proseguono il contenzioso defatigante e costoso per l’amministrazione finanziaria, anche quando si tratta di accertamenti esagerati con presunti ricavi o compensi evasi, poi risultati inesistenti, con il rischio di incassare poco o nulla. Basti pensare che esistono accertamenti con richieste di diversi miliardi di vecchie lire che rischiano di procurare più spese che gettito, in quanto i giudici tributari hanno condannato gli uffici al pagamento delle spese di giudizio di importo superiore a quelli che incasserà il fisco. Per evitare di litigare, occorre applicare la regola non scritta del “buon senso”, nonché il principio generale ed assoluto per tutti in ogni applicazione di regole aritmetiche: due più due fa sempre quattro e quattro meno due fa sempre due. Perché scoprire evasioni inesistenti di diversi miliardi di vecchie lire a contribuenti che fanno il loro dovere, significa anche sconvolgere le regole della matematica.

L’insistenza degli uffici a coltivare le liti inutili per “paura” dell’Audit

La verità è che, in contrasto con le indicazioni che arrivano dall’agenzia delle Entrate, alcuni uffici proseguono il contenzioso, con il rischio di pagare le spese di giudizio senza incassare nulla, pur essendo consapevoli di portare avanti liti con pretese fiscali poco sostenibili. Un esempio è in un appello proposto il 26 ottobre 2010, da un ufficio, che ha appellato la sentenza 454/04/09, emessa l’8 luglio 2009 e depositata in segreteria il 17 settembre 2009, dalla sezione n. 4 della Commissione tributaria provinciale di Catania. I giudici tributari hanno accolto il ricorso del contribuente che aveva dichiarato 441.023.000 lire di ricavi, il cui importo è di ammontare superiore al ricavo minimo ammissibile di 412.198.000 lire presunto dallo studio di settore. L’ufficio però aveva emesso l’accertamento sulla base del cosiddetto ricavo puntuale di riferimento dello studio che era stimato in 468.660.000

lire. Nonostante la bocciatura, è stato proposto appello. Nei casi in cui gli uffici proseguono liti perse in partenza, la “giustificazione” è che, facendo l’appello o il ricorso per Cassazione, evitano il rischio di subire rilievi da parte dei responsabili dell’Audit, cioè dei funzionari della stessa Agenzia delle Entrate preposti alla prevenzione e ai controlli di regolarità amministrativo-contabile. L’Audit, infatti, svolge indagini conoscitive volte a verificare la corretta applicazione della normativa da parte degli uffici. La “paura” di un rilievo dell’Audit, che non condivide l’archiviazione di un accertamento, o l’abbandono di una controversia, potrebbe anche comportare rischi di risarcimento per danni erariali.

Senza accertamento chi dichiara più del minimo ammissibile

Nel caso dell’appello presentato dall’ufficio contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Catania che aveva accolto il ricorso del contribuente che aveva dichiarato ricavi superiori al minimo ammissibile presunto dallo studio di settore, la prosecuzione della lite è ingiustificata in quanto, anche se con dieci anni di ritardo, tanti sono gli anni passati dai primi studi di settore del 1998 al 2008, è la stessa agenzia delle Entrate ad affermare che i contribuenti soggetti agli studi sono in “linea” quando dichiarano ricavi o compensi di importo pari o superiore al “minimo ammissibile”. Non è cioè necessario che dichiarino l’importo più elevato, indicato come ricavo o compenso “puntuale di riferimento”. Perciò, chi dichiara ricavi o compensi che sono all’interno del cosiddetto “intervallo di confidenza”, cioè tra il “puntuale di riferimento” e il “minimo ammissibile” è, di norma, escluso dall’accertamento da studi. E’ questa l’indicazione espressa dalle Entrate nella circolare 5/E del 23 gennaio 2008.

In regola chi si trova all’interno dell’intervallo di confidenza

Il fatto che i contribuenti si devono considerare in “linea” con gli studi se dichiarano entrate all’interno dell’intervallo di confidenza, è una conferma dell’illuminato parere di Silvio Moroni, che in un articolo pubblicato sul Sole 24-Ore del 26 ottobre 1998, quasi tredici anni fa, aveva indicato il corretto comportamento dei contribuenti per essere in linea con i ricavi presunti dallo studio. In questo articolo, Moroni affermò che “in caso di ricavi dichiarati inferiori a quelli presunti dallo studio di settore, il contribuente che intende adeguarsi può scegliere il minore tra ricavo puntuale e ricavo minimo. Ciò per la ragione che, prima di accertare i contribuenti che si sono adeguati allo studio di settore, l’amministrazione finanziaria dovrebbe controllare i contribuenti che, avendo dichiarato ricavi o compensi inferiori a quelli dello studio, non hanno effettuato alcun adeguamento”.

Studi automatici, bocciatura automatica

L’applicazione automatica degli studi è stata peraltro criticata dal direttore generale delle Entrate Attilio Befera, il quale, in un articolo pubblicato sul Sole 24-Ore del 30 luglio 2009, durante il programma “Focus, economia”, su Radio24, ha sottolineato che l’agenzia delle Entrate “interverrà sugli uffici” periferici che effettuano controlli automatici sulla base di Gerico, in contrasto con le circolari delle stesse Entrate; insomma, l’automatismo deve essere abbandonato per evitare le continue bocciature

che arrivano dai giudici tributari, comprese le innumerevoli sentenze della Corte di Cassazione.

L'autotutela non è un “optional” ma va usata per eliminare le liti inutili

Gli uffici sanno che esistono gli strumenti per evitare o estinguere le liti inutili.

L'autotutela è lo strumento più importante, ma non è un “optional”: “l'atto sbagliato è sempre annullabile e chi ha pagato ha diritto al rimborso”. Queste affermazioni resistono da quasi **15 anni** e sono nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998. Essa ricorda agli uffici «che non tengono conto della normativa vigente» e, in particolare del decreto sull'autotutela 11 febbraio 1997, n. 37, che l'atto sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. Autotutela significa ascoltare le ragioni del cittadino quando è la stessa amministrazione che deve rimediare a un proprio errore ed eliminare liti inutili. Purtroppo, per alcuni uffici, l'autotutela, più che un “optional”, non esiste, considerato che non prendono nemmeno in considerazione le istanze di autotutela presentate.

Il decreto sull'autotutela

A questi uffici, che si sono “dimenticati” dell'autotutela, sarebbe opportuno ricordare che essa esiste e serve ad entrambe le parti, fisco e contribuente, perché:

- tutela l'amministrazione finanziaria;
- tutela il contribuente interessato all'annullamento o alla correzione;
- conviene al fisco perché gli fa risparmiare brutte figure e il pericolo di risarcire il contribuente erroneamente perseguitato;
- un'accurata autotutela consente di ridurre il contenzioso e migliorare il rapporto fisco-contribuente.

Il regolamento sull'autotutela stabilisce che l'atto può essere annullato dall'ufficio che lo ha emesso. In via sostitutiva o in caso di grave indolenza l'atto può essere annullato dalla direzione regionale dalla quale l'ufficio dipende. Il regolamento riconosce il principio che chi ha il potere di fare ha anche il dovere-potere di disfare o di correggere il suo errore. L'articolo 2 del regolamento sull'autotutela elenca alcune delle ipotesi di annullamento d'ufficio, anche senza necessità di istanza di parte. Le ipotesi sono le seguenti: 1) errore di persona; 2) errore logico o di calcolo; 3) errore sul presupposto dell'imposta; 4) doppia imposizione; 5) mancata considerazione di versamenti eseguiti; 6) mancanza di documenti successivamente sanata; 7) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente negati; 8) errore materiale del contribuente riconoscibile dal fisco.

Atti illegittimi da annullare subito

L'elenco degli atti annullabili è soltanto indicativo perché qualsiasi atto sbagliato deve essere annullato subito, senza perdere tempo. Meglio ancora se gli uffici evitano l'emissione di atti illegittimi annullabili. Perciò, gli uffici, prima di emettere un qualsiasi atto impositivo, hanno il dovere di controllare attentamente i verbali delle verifiche o degli altri atti preliminari, eseguendo attentamente una oculata analisi di rischio. Può anche capitare di esaminare verbali o atti con numeri esagerati, ma qualche volta sono numeri senza gambe, nel senso che non possono sostenere alcun atto impositivo. E' ovvio che l'atto annullabile è meglio che non venga emesso.

Atti annullabili anche senza ricorso

Seminario "Sanzioni e novità fiscali 2013" Pag. n. 76

Sono importanti e attuali, anche se sono passati quasi **15 anni**, le indicazioni contenute nella richiamata lettera-circolare 195/S del **5 agosto 1998** del segretariato generale, ufficio per l'informazione del contribuente. In questa lettera si precisa che qualsiasi atto sbagliato deve essere annullato dall'ufficio anche se:

- <<l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere>>; l'atto sbagliato non è mai definitivo;
- <<il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per ordini di motivi formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità>>; il contenuto dell'atto prevale sulla forma;
- <<vi è pendenza di giudizio>>;
- il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

Ai fini dell'autotutela, all'ufficio <<è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente... se l'atto è legittimo o meno>>. Se la pretesa è infondata in tutto o in parte, essa va ritirata o ridotta <<in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge>>. L'atto sbagliato che viene annullato <<comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse>>.

Istanza di autotutela in carta semplice all'ufficio

L'istanza di autotutela, che si presenta in carta semplice all'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio territoriale di competenza, è uno degli strumenti più importanti per eliminare la lite tra fisco e contribuente. L'autotutela può essere usata per evitare sul nascere una lite inutile. E' anche prevista l'istanza di autotutela in riesame dell'atto di accertamento. L'autotutela può essere esercitata senza limiti di tempo, nei confronti di atti sub iudice, o di atti divenuti inoppugnabili per il decorso dei termini utili per il ricorso; neppure il giudicato costituisce ostacolo all'autotutela, che è preclusa solo per i motivi sui quali sia intervenuta "sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria". Il potere di annullamento d'ufficio o di revoca sussiste infatti "anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati". Insomma, l'autotutela non ha limiti quando serve per eliminare evidenti ingiustizie.

La Cassazione insegna la correttezza

Autotutela significa soprattutto autocorrezione e correttezza. Basta ricordare i seguenti insegnamenti della Corte di Cassazione, sezione prima, contenuti nella motivazione della sentenza 2575 del 29 marzo 1990:

- è <<dovere di diritto oggettivo della pubblica amministrazione di correggere la pretesa, quando la riconosce ingiusta, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela>>;
- alla <<pubblica amministrazione, inoltre, incombe un altro dovere specifico: quello della correttezza. E non è certamente corretto imporre a chiunque il rispetto di un atto amministrativo ... che una autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo in quanto oggettivamente errato>>.

Non occorre spiegare l'insegnamento della Cassazione, ma è opportuno farlo: se un'autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto l'atto illegittimo in quanto oggettivamente errato, non è corretto e nemmeno onesto perseguire il contribuente con pretese ingiuste. La suprema Corte, nella stessa sentenza 2575, insegna che

imporre a chiunque il rispetto di un atto errato è scorretto e <<La scorrettezza rimane tale, anche da un punto di vista strettamente fiscale, perché in uno Stato moderno, il vero interesse del fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l'autocorrezione dei propri errori>>. Attenzione: questo insegnamento della Corte di Cassazione è del **1990**, cioè di sette anni prima del regolamento sull'autotutela. L'insegnamento di allora, che dura ormai da più di **23 anni**, è che, anche in presenza di situazioni contingenti favorevoli sul piano amministrativo o processuale, i funzionari del fisco ancora disattenti devono smetterla di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste. Sarebbe disonesto, come ammonì Silvio Moroni, nel settimanale <<Guida Normativa>> 39 in <<Il Sole 24 Ore>> del 7 ottobre 1990.

Sconto sulle sanzioni anche dopo la correzione dell'ufficio

Tonino Morina

Il contribuente che presenta le memorie difensive e si vede ridotte le sanzioni potrà beneficiare della riduzione delle penalità, pagando le somme dovute, ridotte ad un terzo, entro il termine previsto per il ricorso. E' quello che prevede il comma 29 dell'articolo 23, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98. Il comma 29, con l'inserimento del comma 7-bis nell'articolo 16 del decreto legislativo 472/1997, rimedia ad un vuoto legislativo che penalizzava i contribuenti. Il nuovo comma 7-bis stabilisce che le sanzioni irrogate, se rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3, cioè con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Come si è detto, la possibilità di pagare la sanzione in misura ridotta in caso di ricalcolo delle sanzioni da parte dell'ufficio colma un vuoto legislativo, che in alcuni casi penalizzava i contribuenti che presentavano all'ufficio le memorie difensive e che si vedevano riconoscere le proprie ragioni, senza però ottenere l'annullamento totale delle sanzioni. Si può fare l'esempio di un contribuente al quale nel **marzo del 2013** è stato notificato un atto di contestazione per presunte violazioni con sanzioni complessive per 20mila euro. Come previsto per legge, l'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per proporre il ricorso, con l'indicazione dei benefici della riduzione della sanzione ad un terzo, ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire alla definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata. E' inoltre stabilito che quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in merito alle deduzioni stesse.

L'annullamento parziale delle sanzioni penalizzava i contribuenti

Il contribuente, che nel **marzo del 2013** ha ricevuto l'atto di contestazione con sanzioni per 20mila euro, aveva due possibilità:

- pagare entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione le sanzioni ridotte ad un terzo, cioè 6.666,67 euro (un terzo di 20mila euro);

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2013” Pag. n. 79

- presentare, sempre entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione, le deduzioni difensive perché diverse sanzioni erano da annullare.

Prima dell'introduzione del comma 8, nell'articolo 16 del decreto legislativo 472/1997, vigente dal **6 luglio 2011**, poteva capitare che l'ufficio, pur riconoscendo in buona parte la validità delle memorie difensive del contribuente, rideterminava la sanzione che, paradossalmente, poteva essere di ammontare superiore all'importo definibile con la riduzione ad un terzo della sanzione intera. Questo per la ragione che, a causa del tempo trascorso per il ricalcolo fatto dall'ufficio, non era più possibile eseguire il pagamento in misura ridotta ad un terzo. Il paradosso è evidente se si pensa al contribuente che, a seguito delle memorie difensive, ha avuto il riconoscimento che le sanzioni di 20mila euro in verità erano da ridurre a 10mila euro. Poiché il riconoscimento dell'ufficio arrivava dopo i termini previsti per la definizione agevolata, il contribuente avrebbe dovuto pagare l'importo di 10mila euro, cioè 3.333,33 euro in più di quanto avrebbe pagato senza presentare le memorie difensive (10mila euro meno 6.666,67). In alternativa, rimaneva la possibilità di presentare ricorso contro la nuova rideterminazione dell'ufficio. Ora, grazie all'inserimento del nuovo comma 7-bis, nell'articolo 16 del decreto legislativo 472/1997, il contribuente di cui all'esempio, nel caso di rideterminazione della sanzione, ridotta da 20mila euro a 10mila euro, potrà correttamente fruire della riduzione della sanzione ad un terzo, pagando 3.333,33 euro (un terzo di 10mila euro), entro il termine previsto per il ricorso, come indicato nel nuovo atto emesso a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente.

***Stop alla moltiplicazione delle sanzioni
in caso di accertamenti***

Tonino Morina

Il legislatore boccia definitivamente gli atti di contestazione separati dall'atto di accertamento o rettifica, con conseguente moltiplicazione delle sanzioni. Si mette così la parola “fine” ad alcune sviste commesse dagli uffici che emettevano atti separati di sanzioni in caso di accertamenti o rettifiche. E' quello che facevano e continuano a fare alcuni uffici che “accompagnano” gli accertamenti e le rettifiche con avvisi di contestazione separati e, di conseguenza, con moltiplicazione delle sanzioni a carico del contribuente. La correzione è prevista dal ***decreto legge 6 luglio 2011, n. 98***, che ha disposto la sostituzione, nel comma 1, dell'articolo 17, del decreto legislativo 472/1997, delle parole “possono essere” con la parola “sono”. A seguito della modifica apportata, il richiamato comma 1 stabilisce che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono ***“sono” irrogate*** con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica. E' inoltre stabilito che la nuova norma, così modificata, si applica agli atti emessi a decorrere dal ***1° ottobre 2011***, ma è evidente che gli uffici devono evitare di emettere atti di contestazione sanzioni separati dagli atti di accertamento o di rettifica emessi.

La separata contestazione moltiplica le sanzioni

Il fatto curioso è che alcuni uffici emettono un solo atto di accertamento, altri uffici, oltre all'accertamento, emettono un separato atto di contestazione per le sanzioni. La conseguenza è una moltiplicazione di sanzioni, con effetti paradossali. Il separato atto di contestazione viola comunque la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, di cui all'articolo 12, del decreto legislativo 472/1997, che ha per titolo “Concorso di violazioni e continuazione”. In questi casi, il separato atto di contestazione viola la norma sul cumulo giuridico delle sanzioni, di cui all'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 472/1997, che prevede l'applicazione di un'unica sanzione, riferita a quella più grave con l'aumento da un quarto al doppio, nei confronti di chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi, o commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. Come correttamente indicato dalla stessa amministrazione finanziaria, nella ***circolare 180/E del 10 luglio 1998***, nel commento all'articolo 12 richiamato, “rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, il pregiudizio cui la norma si riferisce si realizza, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione, atteso che queste, nella fisiologia del procedimento, sono quelle che chiudono la catena delle violazioni. Di conseguenza, le ***violazioni funzionali o prodromiche a quelle ora richiamate - quali, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali - non saranno sanzionate come tali, ma rimarranno***

assorbite nella violazione coincidente, per l'appunto e almeno nella generalità dei casi, con quella inerente alla omessa presentazione della dichiarazione o all'infedeltà della stessa, atteso che a queste violazioni corrispondono le sanzioni più gravi”.

In poche parole, per rispettare il dettato normativo di cui all'articolo 12, l'atto di accertamento deve essere unico, così come la sanzione deve essere unica.

Diversamente, si corre il rischio di fare una miracolosa moltiplicazione delle sanzioni, che è proprio quello che intendeva evitare il legislatore del 1997, nel momento in cui introdusse la riforma delle sanzioni, di cui ai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997, entrati in vigore dal 1° aprile 1998. Il rimedio a questa moltiplicazione sbagliata di sanzioni è semplice: basta ricordarsi delle norme sull'autotutela e annullare gli atti di contestazione emessi.

Il legislatore mette la parola “fine” al separato atto di contestazione

Occorre infine sottolineare che la riforma delle sanzioni venne fatta per rimediare agli errori del passato, in quanto, nel sistema previgente, le sanzioni “avevano raggiunto limiti tanto sproporzionati da rendere possibile la loro esecuzione solo a prezzo di determinare l'espulsione del soggetto responsabile dal sistema produttivo”, cioè con il fallimento del contribuente (così è scritto nelle “premesse” alla circolare 180/E del 10 luglio 1998).

Per fortuna, come si è detto, la moltiplicazione delle sanzioni che facevano alcuni uffici emettendo, oltre all'accertamento, separati atti di contestazione, è ora vietata, per legge, dal richiamato comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 472/1997.

L'enormità delle liti pendenti rischia in alcuni casi di procurare più spese che gettito, con le poche risorse dell'amministrazione finanziaria dedicate più a coltivare le controversie che a colpire i veri evasori

Il contenzioso manda gli uffici in confusione

L'atto sbagliato deve essere annullato in autotutela senza perdere tempo

***Salvina Morina
Tonino Morina***

L'agenzia delle Entrate di Roma ordina agli uffici di rispettare i cittadini e di ricordarsi delle norme sull'autotutela. L'atto sbagliato deve essere annullato in autotutela senza perdere tempo. L'annullamento dell'atto sbagliato non è un optional, ma va fatto senza indugi ogni volta che ne ricorrono i presupposti. Sono queste le indicazioni diramate dall'agenzia delle Entrate, con una direttiva del direttore centrale affari legali e contenzioso Vincenzo Busa inviata il 28 maggio 2012 agli uffici delle Entrate. La direttiva si è resa necessaria perché, come segnalato nella premessa, pervengono ancora numerose istanze dei contribuenti che lamentano l'ingiustificata difesa da parte degli uffici di atti palesemente illegittimi o non fondati su prove sufficienti, nonché la perseveranza nell'assumere posizioni contrastanti con orientamenti consolidati della Corte di cassazione e delle commissioni tributarie provinciali e regionali. Il guaio è che le liti fiscali fra uffici e contribuenti stanno diventando sempre più numerose e meno gestibili, anche per l'insufficiente personale disponibile. Peraltro, nel momento in cui si apre un contenzioso, alcuni uffici proseguono la lite fino alla Cassazione, senza curarsi della sostenibilità o meno della pretesa tributaria. Va infine detto che il contenzioso sta mandando in tilt gli uffici, in particolare quelli della Sicilia. Basti pensare che, per come risulta dalla relazione della Corte dei Conti dell'agosto del 2011, il 55% del contenzioso a livello nazionale, pendente presso le commissioni tributarie provinciali, cioè nel primo grado di giudizio, si concentra in sette province, nell'ordine, Roma, Cosenza, Napoli, Catania, Palermo, Messina e Siracusa, con 318.169 ricorsi pendenti su 578.653 in totale.

Gli uffici proseguono la lite fino alla Cassazione

Il fatto grave è che alcuni uffici proseguono il contenzioso fino alla Cassazione, anche quando sono sicuri di perdere o di incassare poco o nulla. Probabilmente, le uniche persone che ci guadagnano sono i difensori dei contribuenti. Ma quelli che ci perdono sono gli uffici dell'agenzia delle Entrate e i cittadini, cioè la collettività. E' certo che, in luogo di proseguire contenziosi inutili e defatiganti, soprattutto quando la pretesa erariale è poco sostenibile, alcuni uffici farebbero meglio a dedicarsi al recupero dell'evasione nei confronti dei veri evasori. Gli uffici, quando sbagliano e colpiscono ingiustamente un cittadino, devono ricordarsi delle norme sull'autotutela, che consentono di annullare gli atti sbagliati.

Resta fermo che gli accertamenti devono essere rispettosi dei diritti individuali. Su questo, ha precisato il Presidente del Consiglio dei ministri, Mario Monti <<come ministro dell'Economia vigilo e vigilerò>>, affermando che il recupero dell'evasione è importante per dare il segno dell'equità. Il rispetto dei cittadini è fondamentale anche per il direttore dell'agenzia delle Entrate, Attilio Befera, che, in una sua lettera del 5 maggio 2011, inviata agli uffici delle Entrate, dal titolo "correttezza ed efficienza nell'azione di controllo", ha affermato che si devono evitare comportamenti vessatori nei confronti dei cittadini, indicando la regola da seguire che è molto semplice. "E' una regola di rispetto: comportiamoci tutti come funzionari del Fisco, così come vorremmo essere tutti trattati come contribuenti". La speranza è che gli uffici recepiscano questo invito. Anche il direttore vicario delle Entrate, Marco Di Capua, in occasione di un incontro televisivo del 26 maggio 2011, ha affermato che gli uffici "non devono sparare con il cannone all'uccellino". Purtroppo, è quello che fanno alcuni uffici per raggiungere i cosiddetti obiettivi. E' sbagliato perché, come ha chiaramente detto lo stesso Befera, in un suo intervento riportato sul Sole 24-Ore del 19 agosto 2010, <<non vogliamo più iniziare defatiganti contenziosi per non ascoltare le ragioni del cittadino e non avere il coraggio e la responsabilità di annullare un accertamento sbagliato>>. Insomma, è vero che l'evasione c'è ed è tanta, ma se si sbaglia, l'ufficio deve annullare subito l'atto sbagliato, nel rispetto del cittadino ingiustamente perseguitato. Perdere tempo significa anche contravvenire alle superiori indicazioni dei direttori dell'agenzia delle Entrate di Roma.

Le sanzioni del Fisco sugli errori più frequenti

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

17. Presentazione della dichiarazione

17.1 Dichiarazione tardiva ovvero omessa

Una sanzione per ogni dichiarazione

Domanda. Si intende procedere alla regolarizzazione della tardiva presentazione (entro novanta giorni dal termine) della dichiarazione unica ai fini IRPEG, IRAP ed IVA. Occorre pagare tante sanzioni ridotte quanti sono i tributi oppure è sufficiente corrispondere una sola sanzione?

Risposta. Ai fini della regolarizzazione della tardiva presentazione della dichiarazione unificata IRPEG, IRAP ed IVA, entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, è previsto il pagamento delle sanzioni ridotte ad un ottavo del minimo, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Nel caso in esame è necessario procedere al pagamento della sanzione nella misura ridotta di **un ottavo del minimo**, prevista per ciascuna delle suddette dichiarazioni presentate tardivamente. L'obbligo di presentazione in forma unificata delle dichiarazioni in oggetto è una mera modalità di adempimento dell'obbligo di presentazione, ferma restando l'autonomia di ciascuna dichiarazione, essendo il relativo obbligo previsto dalle singole leggi d'imposta. Il modello Unico, in altri termini, è un modello unificato mediante il quale è possibile presentare più dichiarazioni fiscali e in particolare la dichiarazione dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta.

Attenzione: le misure della riduzione sono variate nel corso degli anni. Ad esempio, per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione può essere ridotta a un decimo del minimo. Pertanto, la dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali).

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

La sanzione per la dichiarazione dimenticata nel cassetto

Domanda. Un contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione annuale IVA relativa al 1998. Con riferimento a tale periodo egli ha effettuato, a giugno 1999, un versamento di IVA di ammontare corrispondente a quello che, secondo i registri, sarebbe il debito dell'anno 1998. Qualora in sede di accertamento induttivo l'ufficio dovesse accertare che le operazioni imponibili corrispondono effettivamente a quelle considerate dal contribuente (la cui imposta risulta versata), quale sarebbe la base di commisurazione della sanzione dal 120% al 240% prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997?

Risposta Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 l'imposta dovuta è determinata computando in detrazione i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente non chiesto a rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche eseguite. Il medesimo articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 commina la sanzione, per l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, dal centoventi al duecentoquaranta per cento del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di 258 euro. Ne consegue che, qualora dall'accertamento induttivo emerga una imposta dovuta pari a zero per effetto del regolare versamento del tributo, dovrà essere irrogata la sanzione amministrativa nella misura stabilita dall'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da 258 a 2.065 euro, prevista per il caso in cui non sono dovute imposte.

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

***Dichiarazione presentata a posta o banche
da contribuente obbligato alla telematica***

Domanda. Come è sanzionato il contribuente che nonostante sia obbligato a trasmettere in via telematica la dichiarazione provvede a consegnarla entro il 31 luglio ad un istituto bancario o postale che la accetta regolarmente e rilascia la prevista ricevuta?

Risposta. Le disposizioni dettate dall'articolo 3 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'articolo 3 del DPR 7 dicembre 2001 n. 435, individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione che sono vincolanti per il contribuente. Per i contribuenti tenuti a utilizzare il servizio telematico, difatti, l'obbligo di presentazione della dichiarazione deve ritenersi assolto solo a seguito della corretta e tempestiva ricezione telematica della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tal caso, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del DPR n. 322 del 1998, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante la avvenuta ricezione e non dalla ricevuta della banca o posta cui sia stato erroneamente consegnato il modello cartaceo. Ne consegue che la dichiarazione resa secondo modalità diversa da quella prescritta per la categoria di appartenenza del contribuente (nel caso in esame, la dichiarazione presentata tramite banca o posta in luogo di quella da presentare obbligatoriamente in via telematica) è da ritenersi sanzionabile da 258 euro a 2.065 euro, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato. In tal senso devono intendersi superate le istruzioni in merito date con la circolare del 25 gennaio 2002 n. 6.

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

***Versamenti eseguiti in ritardo
con dichiarazione omessa***

Domanda. Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane comunque quella fissa di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto l'imposta risulta comunque versata dal contribuente?

Risposta. Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ridotta al *sei per cento (ossia un quinto del trenta per cento)* di ogni importo non versato. Ovviamente, il ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza. Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo.

Attenzione: *le misure della riduzione sono variate nel corso degli anni. Peraltro, il ravvedimento è diventato ancora più salato per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011. Questo per la ragione che la riduzione delle sanzioni a un dodicesimo del minimo o a un decimo del minimo applicabile per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011, è passata, rispettivamente, a un decimo del minimo e a un ottavo del minimo. Ne consegue che la sanzione del 30%, per tardivo o omesso versamento, per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, è del 3% per il ravvedimento "breve" (un decimo del 30%) e del 3,75% (un ottavo del 30%) per il ravvedimento lungo.*



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
Ufficio Procedure Fiscali

Roma, 30 novembre 2000 Prot.2000/245325

CIRCOLARE N. 222/E

OGGETTO: Accertamento induttivo ex art. 55 del DPR n. 633/72 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione. Detraibilità del credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso ex art. 5, comma 1, del decreto legislativo 471/97.

L'argomento oggetto della presente circolare è stato esaminato in occasione della riunione tenutasi il 28 giugno 2000 con i responsabili dei Servizi di Consulenza Giuridica delle Direzioni Regionali delle Entrate. Al riguardo, si partecipano le definitive determinazioni cui è pervenuta la scrivente sulla base anche delle osservazioni emerse nella predetta riunione o successivamente pervenute dalle Direzioni Regionali.

L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, prevede che, in sede di accertamento, ai fini della determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta devono essere computati in detrazione:

- tutti i versamenti effettuati relativi al periodo d'imposta;
- il credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

La norma non chiarisce se la detrazione del credito relativo all'anno precedente spetti anche nell'ipotesi di cui all'articolo 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'accertamento induttivo per omessa presentazione della dichiarazione annuale.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha stabilito il principio secondo cui, in ipotesi di accertamento induttivo effettuato ai sensi dell'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di omessa presentazione della dichiarazione annuale, si deve

tenere conto, al fine di determinare l'imposta dovuta, non solo di quella versata, ma anche di quella a credito.

La Suprema Corte con la citata sentenza ha ritenuto che la mancata presentazione della dichiarazione annuale, esponendo il contribuente all'accertamento induttivo:

- preclude la facoltà di portare in deduzione l'IVA versata sugli acquisti nel relativo periodo, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali;
- non priva il soggetto sottoposto ad accertamento del diritto di scomputare, dalle somme dovute in base a tale accertamento, il credito maturato nel periodo anteriore, per il quale abbia richiesto la successiva detrazione ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, tramite annotazione nel registro indicato nell'art. 25 dello stesso decreto.

Il disposto di cui al citato articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 471 del 1997 si ritiene, pertanto, estensibile alla fattispecie disciplinata dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativa all'accertamento induttivo nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione.

Di conseguenza, anche in tale ipotesi deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 del DPR. n. 633 del 1972 risultanti dalle liquidazioni periodiche, ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso DPR n. 633.

IL DIRETTORE GENERALE
Massimo Romano

Le regole per restituire il credito compensato in più per errore

Risoluzione n. 166/E del 4 giugno 2002 - Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Gestione Tributi

Crediti d'imposta utilizzati in compensazione in F24 in misura superiore a quanto effettivamente spettante

Sintesi: La risoluzione fornisce le istruzioni per riversare all'erario, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472), i crediti d'imposta utilizzati, in compensazione con il modello di pagamento F24, in misura superiore a quanto effettivamente spettante.

Il contribuente che ha utilizzato in compensazione con il modello di pagamento F24 crediti d'imposta in misura superiore a quanto effettivamente spettante può, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) regolarizzare la propria posizione nel modo seguente:

- ***versare l'importo del credito d'imposta non spettante***, maggiorato degli interessi, con il modello di pagamento F24, avendo cura di indicare nella colonna "codice tributo" ***il codice relativo al credito d'imposta utilizzato in eccesso***, nella colonna "importi a debito versati" l'importo del credito da restituire e nella colonna "anno di riferimento" l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento;
- versare la sanzione dovuta per il ravvedimento con il codice tributo 8911 "sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi, alle imposte sostitutive, all'Irap e all'Iva";
- versare ***gli interessi legali, che sono dovuti nella misura del 2,5% annuo***.

Circolare 28/E del 21 giugno 2004

Oggetto: decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 - Primi chiarimenti

Omissis...

4 MODIFICHE AL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

Articolo 7 decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 - Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie

4.1. Premessa

L'articolo 7 del decreto introduce una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"* (comma 1). La norma in esame dà attuazione parziale all'articolo 2, comma 1, lettera l), della legge 7 aprile 2003, n. 80 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), secondo cui "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione". Essa innova in modo sostanziale il trattamento sanzionatorio delle violazioni che, ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si ispira ai seguenti principi:

- la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo (vedi circolare n. 180/E del 10 luglio 1998);
 - il contribuente nel cui interesse è stata commessa la violazione a carattere sostanziale, che abbia cioè inciso sulla determinazione ovvero sul pagamento dell'imposta, è obbligato in solido con la persona fisica al pagamento della sanzione (l'art. 11 del menzionato decreto legislativo n. 472 dispone che "nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione, od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti");
 - qualora la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave, e sempre che il trasgressore non ne abbia tratto vantaggio, la sanzione è applicata nei confronti dell'autore della violazione fino al limite di 51.564 euro; oltre detto limite, risponde in via principale del pagamento della sanzione il contribuente, ossia la persona fisica, società, associazione o ente indicati nel richiamato articolo 11, comma 1.
- E' di tutta evidenza come la norma di cui all'articolo 7 in esame, che pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, deroga ai richiamati

principi informatori della riforma del 1997. Il criterio della personalizzazione della sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al "rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica" (art. 7, comma 1). Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del decreto, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997. In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell'articolo 11, comma 1 del d.lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal decreto. La nuova disposizione riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa - ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Come si desume anche dalla rubrica dello stesso articolo 7 ("sanzioni amministrative tributarie"), la nuova disciplina opera in relazione a tutte le sanzioni amministrative aventi carattere tributario.

4.2. Efficacia temporale

Omissis...

4.3. *Soppressione della sanzione a carico dei consumatori per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale.*

Omissis...

Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: decadenza dal diritto alla detrazione credito Iva nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive, ovvero nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale.

Omissis... Crediti Iva non riportati nelle dichiarazioni annuali successive a quella in cui sono maturati

Con riguardo al quesito concernente l'esercizio del diritto alla detrazione del credito Iva maturato in un determinato anno, esposto nella relativa dichiarazione annuale e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ed in seguito riportato in una dichiarazione che risulta omessa, è consolidato il principio, più volte affermato dalla Corte di Cassazione, "... in forza del quale, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione..." (confronta sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006, depositata il 22 maggio 2006), "... in quanto la decadenza ("del diritto alla detrazione") è comminata dalla norma (confronta articolo 28 del DPR n. 633 del 1972 allora vigente) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile" (confronta sentenza n. 523 del 3 luglio 2001, depositata il 18 gennaio 2002). A supporto di tale tesi è utile richiamare i principi contenuti nell'articolo 1, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 443, recante norme in materia di rimborsi Iva, che prevede la possibilità di utilizzazione di crediti chiesti a rimborso e denegati dall'Ufficio perché non riportati dal contribuente nelle dichiarazioni degli anni successivi, ciò significando che il credito, se correttamente maturato ed indicato nella prima dichiarazione utile, non va perduto (confronta circolare 28 maggio 1998, n. 134). La scrivente è dell'avviso che alle medesime conclusioni possa giungersi nel caso in cui la dichiarazione dell'annualità successiva sia stata omessa. Si rammentano, inoltre, le disposizioni contenute nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 - disciplinante l'accertamento induttivo - secondo cui "se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso" all'accertamento induttivo; "in tal caso sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33". Relativamente a tale disposizione, la Corte di Cassazione, **con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602**, ha affermato che "la norma ... con l'avverbio "soltanto", implicante il diniego di detrazioni diverse da quelle elencate, sanziona l'omissione della denuncia annuale con la perdita dei crediti che non siano compresi nelle suddette "fotografie" periodiche. La possibilità di cogliere, nella menzionata espressione delimitativa, un'implicita esclusione anche della detraibilità della "Iva a credito" maturata nell'anno precedente trova ostacolo nella stretta inerenza dell'articolo 55 al calcolo dell'imposta per il periodo al quale l'accertamento induttivo si riferisce; da questo calcolo esula la problematica della persistenza o dell'estinzione di una posizione creditoria in precedenza insorta, la quale non incide sull'entità del debito riscontrato

dall'ufficio in assenza della dichiarazione, ma rileva nella fase ulteriore della quantificazione delle somme da versare in concreto, dopo eventuale compensazione. Una difforme lettura della disposizione, peraltro, sarebbe introduttiva d'ingiustificata disparità di trattamento, in danno del contribuente che abbia optato per la detraibilità del credito d'imposta nell'anno successivo, anziché per il rimborso immediato. In conclusione, si deve ritenere che l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale espone il contribuente all'accertamento induttivo, e gli preclude la facoltà di portare in deduzione l'Iva versata nel relativo periodo su acquisti di beni o servizi, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali, ma non lo priva del diritto di scomputare dalle somme dovute in base a tale accertamento il credito che abbia maturato nel periodo anteriore, e per il quale abbia chiesto la successiva detrazione, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972". La Suprema Corte ammette, quindi, l'utilizzo del credito di un'annualità precedente anche in caso di successiva dichiarazione omessa, e ciò sulla base della norma contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ancorché tale norma non contempli espressamente, tra gli importi detraibili, i crediti derivanti da precedenti annualità. Ma v'è di più: l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - introdotto successivamente alla riferita sentenza e disciplinante le violazioni relative alla dichiarazione Iva - stabilisce che in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale "per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite". Tale norma, in sostanza, completa la disposizione contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ammettendo espressamente l'utilizzo del credito, indicato in dichiarazione e richiesto in detrazione in una successiva annualità per la quale non è stata presentata la dichiarazione Iva annuale. Siffatta interpretazione è contenuta nella circolare del 25 gennaio 1999, n. 23, la quale ha chiarito che la disposizione prevista all'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 "che, sotto certi aspetti, va considerata integrativa di quella contenuta nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633, nel prevedere espressamente la detraibilità del credito dell'anno precedente riportato a nuovo, recepisce il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, desumibile dalla sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602". Una conferma di tale orientamento è fornita dalla circolare del 30 novembre 2000, n. 222 che, riprendendo anch'essa il contenuto della sentenza n. 8602 **del 2 ottobre 1996** della Suprema Corte, ha chiarito che **"nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ... deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ... ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso DPR n. 633"**.

In conclusione, alla luce della giurisprudenza e della prassi sopra richiamate, se, ad esempio, il contribuente nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2003 ha optato per il computo in detrazione del credito d'imposta nell'anno successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633; e poi ha omesso di presentare le dichiarazioni Iva relative agli anni 2004 e 2005 (ovvero le ha trasmesse oltre 90

giorni dal termine ultimo di presentazione), il credito medesimo potrà essere detratto nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e l'eventuale eccedenza residua potrà essere indicata nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2006; ciò a condizione che il predetto credito sia stato correttamente utilizzato nelle liquidazioni periodiche Iva ovvero nel modello F24, se utilizzato in compensazione con altre imposte o contributi.

Crediti Iva emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini

Una considerazione a parte richiedono i crediti, maturati nel corso degli anni per i quali la relativa dichiarazione annuale Iva è stata omessa, o è da considerarsi omessa perché presentata oltre i novanta giorni, crediti poi indicati nella prima dichiarazione annuale correttamente presentata. In particolare, sono stati sollevati alcuni dubbi sulla possibilità di intraprendere, su richiesta del contribuente, l'attività di accertamento induttivo di cui all'articolo 55 del DPR n. 633 del 1972, al fine di determinare l'esatto ammontare del credito non dichiarato. In particolare, taluni sono dell'avviso che la procedura di controllo di cui all'articolo 55 del citato DPR n. 633 del 1972, sia un “potere” concesso all'Amministrazione finanziaria che, come tale, non può essere tramutato in un “obbligo” al solo scopo di determinare il credito spettante al contribuente fine di riconoscerne il diritto al rimborso o alla compensazione. Al riguardo si osserva che le considerazioni della Corte di Cassazione contenute nella sopra richiamata sentenza n. 523 del 2001, possono tornare utili anche con riferimento ai crediti Iva per i quali la relativa dichiarazione annuale è stata omessa, tenendo conto, altresì, delle citate disposizioni di cui all'articolo 55 del DPR n. 633 del 1972 in materia di accertamento induttivo, nonché di quelle di cui all'articolo 8, comma 3, del DPR n. 322 del 1998 (che ha sostituito l'articolo 28 del DPR n. 633) e del richiamo ivi contenuto al termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del DPR n. 633. Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n. 633 del 1972, infatti, è possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non è esercitato “al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”. A tal riguardo, la Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che la decadenza “si verifica, secondo quanto dispone il quarto comma dell'articolo 28 del D.P.R. n. 633/1972, solo quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. E il concorso di entrambe le circostanze ... si giustifica col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di competenza. La sanzione della decadenza non può essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiché, nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio Iva deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'articolo 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non registrate o, comunque, non risultanti dalle liquidazioni periodiche” (confronta

sentenza n. 544 del 27 settembre 1996, depositata il 20 gennaio 1997). ***Occorre, tuttavia, chiarire che il diritto alla detrazione è, in ogni caso, subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione Iva risulta omessa, a norma dell'articolo 55 del DPR 633 del 1972.***

In altri termini il diritto alla detrazione è ammesso purché l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa. Si osserva, peraltro, che tale interpretazione non è in contrasto con la sentenza della Corte di Cassazione n. 16477 del 20 agosto 2004, che "nell'ipotesi di omessa dichiarazione annuale dell'Iva" esclude che "il credito Iva possa essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di imposta successivo" e lascia al contribuente solo la possibilità di richiedere il rimborso cosiddetto "anomalo" ai sensi dell'allora vigente articolo 16 del DPR 26 ottobre 1972 n. 636 (ora sostituito dall'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992). Le norme vigenti "ratione temporis", infatti, consentivano di esercitare il diritto alla detrazione entro il mese di competenza o, al più tardi, in sede di dichiarazione annuale (articolo 28, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, abrogato dall'articolo 9, comma 9 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, dal 22 settembre 1998). Avendo, il contribuente, omesso la predetta dichiarazione annuale e, quindi, essendogli interdetto il diritto alla detrazione, egli "poteva ottenere il pagamento del suo credito Iva solo attraverso il procedimento di rimborso" di cui al citato articolo 16 del DPR n. 636 del 1972, entro il termine decadenziale di due anni. La pronuncia della Suprema Corte va considerata alla luce delle nuove scadenze entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione, come stabiliti dal combinato disposto degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n. 633 del 1972. Ciò significa, in altre parole, che una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (ossia con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente ha la possibilità di recuperare il credito Iva solo attraverso il procedimento del cosiddetto rimborso anomalo di cui al citato articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Come chiarito dalla Suprema Corte, infine, "il termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione dell'Iva risultante a credito non toglie, poi, che, ove si formi il silenzio rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla data della sua formazione, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale ex articolo 2946 codice civile (confronta sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004).

In conclusione, la scrivente è dell'avviso che l'eccedenza di credito Iva maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma del richiamato articolo 55 del DPR n. 633 del 1972. Il contribuente avrà, comunque, sempre la possibilità di richiedere la restituzione del credito Iva attraverso la procedura di rimborso di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992, entro i termini ivi previsti.

Circolare 52/E del 27 settembre 2007

OGGETTO: modifiche apportate dalla legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria per il 2007) al sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

INDICE

1. PREMESSA.

L'articolo 1, commi 33 e 34, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (d'ora in avanti finanziaria per il 2007) ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ridisegnando il sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni. L'intervento più innovativo ha ad oggetto la qualificazione giuridica delle sanzioni in esame, ricondotte, con le nuove disposizioni, nell'alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto compatibili. Prima della modifica normativa, le sanzioni previste dagli articoli 7-bis e 39 citati rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981 n. 689, recante "*modifiche al sistema penale*" (si vedano, al riguardo, la circolare del 21 marzo 2002 n. 25 e la circolare del 24 settembre 1999, n. 195).

Con la finanziaria sono state, inoltre, introdotte specifiche condizioni di punibilità per l'ipotesi di infedele rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione; è stata modificata la disciplina da applicare per le ipotesi di violazioni ripetute o particolarmente gravi; è stata ridefinita la responsabilità solidale del centro di assistenza fiscale per la sanzione irrogata al trasgressore che ha agito per il centro stesso ed, inoltre, è stata adeguata la procedura per l'applicazione delle sanzioni in esame alla disciplina contenuta nel d.lgs. n. 472 del 1997.

Infine, l'ammontare delle sanzioni, precedentemente espresso in lire, è stato adeguato all'euro, arrotondando all'unità i decimali risultanti dalla conversione, (così comma 33, lettera a), primo periodo, lettere b) ed e).

La presente circolare ha ad oggetto l'approfondimento delle modifiche più rilevanti introdotte dalla legge finanziaria per il 2007 al sistema sanzionatorio applicabile ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articoli 7-bis e 39 del d.lgs. n. 241 del 1997. Prima di procedere all'analisi delle disposizioni della finanziaria che hanno modificato la materia in esame, si fa presente che le fattispecie prese in considerazione dalle norme, ai diversi effetti, sono:

- infedeltà del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni alla relativa documentazione ed alle risultanze delle scritture contabili nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
- infedeltà dell'asseverazione in ordine alla corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione e rilevanti ai fini dell'applicazione

degli studi di settore a quelli risultanti dalle scritture contabili e da ogni altra idonea documentazione;

- infedeltà della certificazione tributaria da parte del professionista;
- inadempimento degli obblighi dei sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, definiti dall'articolo 37, commi 2 e 4 del citato D. Lgs. n. 241 del 1997;
- tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati

2. RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE IN MANIERA INFEDELE.

L'articolo 1, comma 33, della legge finanziaria per il 2007 ha modificato la disciplina delle sanzioni poste a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei soggetti incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni per il rilascio infedele del visto di conformità o dell'asseverazione, di cui dall'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997.

Omissis...

3. VIOLAZIONI RIPETUTE O PARTICOLARMENTE GRAVI.

Omissis...

4. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 1997.

Altrettanto innovativa è la previsione contenuta nel nuovo comma 1-bis dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, secondo cui *"Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il centro di assistenza fiscale per il quale abbia operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata"*.

Omissis...

4.1) Ravvedimento

4.1.1) Tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni e ravvedimento

Omissis...

Ragioni di coerenza sistematica inducono, dunque, a ritenere che la possibilità di ravvedersi per l'intermediario che non abbia trasmesso tempestivamente la dichiarazione presuppone necessariamente la validità della dichiarazione tardivamente presentata, che sussiste, come detto, quando la stessa sia presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione.

Lo stretto legame esistente tra la presentazione della dichiarazione e la sua trasmissione telematica, dovuto alla circostanza che in assenza di trasmissione telematica la dichiarazione, pur consegnata nei termini all'intermediario, è da considerare omessa, comporta che il ravvedimento relativo alla tardiva trasmissione

telematica deve seguire le regole dettate dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997. Al riguardo con la circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, è stato chiarito che: "la previsione della lettera c) è in linea con la regola stabilita nel settore dell'Iva e delle imposte sui redditi, che considerano omessa la dichiarazione annuale presentata con un ritardo superiore a trenta (n.d.r. oggi novanta) giorni rispetto al termine di scadenza. Per i tributi anzidetti esiste, pertanto, un solo limite temporale (di trenta giorni appunto, n.d.r. novanta) entro il quale poter regolarizzare l'omessa presentazione della dichiarazione". ***In particolare, la specifica sanzione a carico dell'intermediario può essere ridotta ad un ottavo del minimo se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni; ovviamente, alla sanzione per tardiva trasmissione telematica della dichiarazione si affiancano le sanzioni per tardiva presentazione della dichiarazione, di cui al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che, comunque, devono essere irrogate a carico del contribuente.***

Si ricorda, infine, che contestualmente alla trasmissione telematica della dichiarazione l'intermediario deve procedere al pagamento della sanzione in misura ridotta.

4.1.2) Rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell'attività di assistenza fiscale

Omissis...

Prot. 2011/65925

Oggetto: *misura e ravvedibilità delle sanzioni applicate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni.*

Sono pervenute richieste di chiarimenti in ordine alla misura ed alla eventuale ravvedibilità delle sanzioni applicate alle violazioni riscontrabili in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento alle seguenti fattispecie:

- 1) utilizzo in compensazione di crediti inesistenti;
- 2) comunicazione degli esiti del controllo prima della scadenza dei termini per avvalersi del ravvedimento.

Con la presente circolare si forniscono specifici chiarimenti in merito.

1. UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI

In ordine al primo argomento, in via preliminare è opportuno ricordare che l'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge n. 185 del 2008, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione mediante indebite compensazioni, ha introdotto specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, modificando il regime sanzionatorio nonché le modalità ed i termini applicabili sia per il controllo che per l'azione di recupero. In particolare, il comma 18 del citato articolo 27 prevede che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi; la sanzione è elevata al 200% se l'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati è superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare¹.

Il precedente comma 16 del medesimo articolo stabilisce che la riscossione dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione è effettuata mediante l'apposito atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004. Tale norma prevede espressamente che l'atto di recupero è emesso "*ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni*". Tra le attribuzioni ed i poteri sopra richiamati rientrano anche quelli disciplinati dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, per effetto dei quali l'amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, procede annualmente alla liquidazione dei tributi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. In forza di questa previsione l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, provvede a:

- ✓ correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nella determinazione degli imponibili, nella determinazione delle imposte, nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

¹ Tale ultima disposizione è stata introdotta dall'articolo 7, comma 2, del decreto-legge n. 5 del 2009.

✓ ridurre le deduzioni, le detrazioni ed i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;

✓ controllare la tempestività e la rispondenza con la dichiarazione dei versamenti dovuti in base alla dichiarazione stessa.

Nell'ambito di questa specifica attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate verifica anche che l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia superiore a quanto dichiarato dal contribuente, sia in termini di disponibilità del credito che in termini di effettivo utilizzo dello stesso. Dal punto di vista sanzionatorio, l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo n. 462 del 1997 prevede che alle somme dovute a titolo di imposta o di minor credito, emerse a seguito dei controlli effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica la sanzione per ritardato od omesso versamento stabilita dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Tale disposizione prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa nella misura del 30% di ogni importo non versato o versato in ritardo, *“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”*. La stessa norma precisa ulteriormente che la sanzione in argomento *“si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*. Da una lettura sistematica delle disposizioni normative sopra citate o richiamate si evince che l'unica sanzione applicabile alle violazioni rilevate in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 – ancorché riferibili all'utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato – è quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per i ritardati od omessi versamenti diretti. *Tale sanzione rappresenta quindi la base su cui calcolare, eventualmente, le riduzioni previste dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 462 del 1997, in caso di pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo automatizzato, e dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, in caso di ravvedimento operoso del contribuente.*

2. COMUNICAZIONE DEGLI ESITI DEL CONTROLLO PRIMA DELLA SCADENZA DEI TERMINI PER AVVALERSI DEL RAVVEDIMENTO

L'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998, al comma 8, prevede la possibilità per i contribuenti di correggere eventuali errori od omissioni commessi in sede di redazione della dichiarazione, mediante presentazione di una successiva dichiarazione entro i termini stabiliti dall'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973. Per le irregolarità tributarie che ne derivano, l'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 prevede la riduzione ad un ottavo² delle sanzioni se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della

² Misura fissata dall'articolo 1, comma 20, lettera a), della legge n. 220 del 2010, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011. Precedente misura: un decimo.

dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Il medesimo articolo 13, tuttavia, subordina il beneficio della riduzione delle sanzioni alla condizione che *“la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*. Come già ricordato, nel rispetto di quanto stabilito dagli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, l'amministrazione finanziaria procede annualmente al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, provvedendo a correggere gli eventuali errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte ed a verificare la congruità e la tempestività dei versamenti. In conseguenza di tale attività, nel rispetto del principio di conoscenza degli atti sancito dallo statuto dei diritti del contribuente (articolo 6 della legge n. 212 del 2000), prima di procedere all'iscrizioni a ruolo delle eventuali somme dovute l'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente gli esiti del controllo effettuato, al fine di evitare la reiterazione degli errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

E' il caso di ricordare, in proposito, che la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato nei confronti del contribuente, secondo quanto previsto dall'articolo 2-bis del decreto-legge n. 203 del 2005, può essere effettuata direttamente, mediante raccomandata indirizzata al suo domicilio, ovvero indirettamente, in caso di specifica opzione, tramite avviso telematico inviato all'intermediario che ha curato la trasmissione della dichiarazione. La ricezione della comunicazione (da parte del contribuente o dell'intermediario designato) non preclude, di per sé, la possibilità di presentare, nei termini previsti dalla norma, una dichiarazione integrativa per correggere eventuali errori od omissioni. E' necessario, tuttavia, tener presente che, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, la formale conoscenza da parte del contribuente (direttamente o per il tramite dell'intermediario) dell'inizio di una attività di controllo, come quella di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, ***preclude la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (e quindi di beneficiare della relativa riduzione delle sanzioni)*** con riferimento alle irregolarità riscontrabili con il medesimo controllo. In conclusione, il contribuente che abbia ricevuto la comunicazione degli esiti del controllo automatizzato della dichiarazione prima della scadenza del termine per avvalersi del ravvedimento operoso, non potrà beneficiare della relativa riduzione di sanzioni con riferimento alle irregolarità riscontrabili nell'ambito dell'attività di cui agli articoli 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 (come, ad esempio, l'errato riporto di un'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione precedente e, in genere, gli errori commessi nella determinazione degli imponibili e delle imposte). Il medesimo contribuente potrà, invece, avvalersi del ravvedimento per sanare quelle violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato (come, ad esempio, l'omessa indicazione di un reddito percepito e, in genere, le violazioni che configurano l'infedeltà della dichiarazione), salvo che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative delle quali l'interessato abbia avuto formale conoscenza.

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, recante disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Primi chiarimenti

Omissis...

4. Soppressione dell'obbligo della garanzia. Versamenti rateali delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione e rinuncia all'impugnazione per importi superiori a 50.000 euro (articolo 23, commi 17, 18, 19 e 20).

L'art. 23 del decreto, commi da 17 a 20, ha introdotto disposizioni finalizzate ad agevolare il pagamento rateale delle somme dovute da parte dei contribuenti nelle ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza ***all'accertamento e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori a 50.000 euro.***

Omissis...

Stante il rinvio al comma 2 dell'articolo 8 operato dall'articolo 15, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, la detta modifica in materia di soppressione dell'obbligo della garanzia trova applicazione anche ***in relazione all'istituto dell'acquiescenza di cui all'articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997.***

Lo stesso comma 17, inoltre, sostituisce il comma 3-*bis* dell'articolo 8 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 con una disposizione con la quale si prevede che in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. Pertanto, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima che si protragga oltre il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo non solo degli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche del totale delle residue somme dovute a seguito dell'adesione o dell'acquiescenza, compresi i relativi interessi. Contestualmente, sull'importo dovuto a titolo di tributo della rata non pagata e delle successive previste dal piano di rateazione, è prevista l'iscrizione a ruolo della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, pari al 60% delle residue somme dovute a titolo di tributo. Il legislatore quindi, come evidenziato nella relazione illustrativa, ha tenuto conto di ritardi tali da non compromettere, nel suo complesso, il piano di rateazione e, al tempo stesso, dell'interesse alla tempestiva riscossione delle somme dovute, riconoscendo la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva. Per effetto del richiamo alle disposizioni dell'articolo 8 del dlgs n. 218 del 1997, contenuto sia nel comma 1-*ter* dell'articolo 5 del medesimo decreto (concernente le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio) sia nel comma 3 dell'articolo 5-*bis* (le

modalità di pagamento delle somme dovute nel caso adesione ai verbali di constatazione), le disposizioni che disciplinano il mancato pagamento, anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si applicano anche agli istituti definitivi sopra richiamati, compatibilmente con le peculiarità di questi ultimi. Il comma 18 ha, quindi, riformulato l'articolo 9 del medesimo decreto legislativo n. 218 prevedendo che la definizione dell'accertamento (sempre nelle ipotesi di accertamento con adesione ed acquiescenza) si perfeziona con il solo versamento dell'intero importo dovuto ai sensi dell'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, ai sensi dell'articolo 8, comma 2. In conseguenza dell'avvenuto perfezionamento della definizione con il tempestivo e congruo versamento della prima rata, il successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997. L'Ufficio, pertanto, potrà riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, gli importi dovuti delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva a quella non pagata, gli interessi legali maturati dalla originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione. Anche in relazione a tale versamento il contribuente deve far pervenire in ufficio l'apposita attestazione di pagamento, entro dieci giorni dal versamento stesso, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del citato decreto legislativo n. 218. Il comma 19, infine, modifica sostituisce il comma 3 bis dell'articolo 48, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di conciliazione giudiziale, al fine di prevedere che, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui al citato articolo 13 del d.lgs n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Omissis...

Appare opportuno chiarire, infine, che, con riferimento alle disposizioni di cui all'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 112, recante disposizioni in tema di “*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*”, la stessa relazione illustrativa al decreto legge chiarisce che le disposizioni di cui ai commi 17 e 18 sopra illustrate si rendono applicabili, in ragione della previsione recata dal comma 1, lett. a), del medesimo articolo 29, anche agli atti di rideterminazione degli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ivi previsti, non necessitando, pertanto, nelle dette ipotesi di rideterminazione, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute, sostituita dall'adozione degli atti che relicheranno l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

Omissis...

8. Razionalizzazione del procedimento di irrogazione delle sanzioni (articolo 23, comma 29)

Il comma 29 dell'art. 23 del decreto contiene alcune modifiche volte a razionalizzare i procedimenti di irrogazione delle sanzioni. Nello specifico, la lettera a) con l'introduzione del comma 7-bis all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, estende la facoltà di definizione in misura ridotta delle sanzioni irrogate, all'ipotesi in cui le stesse siano state rideterminate dall'ufficio a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte dal contribuente. Pertanto, a seguito della notifica dell'atto di contestazione e della produzione, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di deduzioni difensive da parte del contribuente, ai sensi del comma 4 del citato articolo 16, possono configurarsi due diverse ipotesi in relazione al successivo atto con il quale l'ufficio irroga le sanzioni:

1) atto di irrogazione sanzioni con accoglimento totale o parziale delle deduzioni proposte;

2) atto di irrogazione sanzioni senza accoglimento delle deduzioni proposte.

Nel primo caso il contribuente potrà definire in misura ridotta le sanzioni irrogate dall'ufficio, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 16.

Nel secondo caso il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'intero ammontare.

La disposizione si applica agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del decreto, nonché a quelli notificati prima della suddetta data e per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

Con la modifica introdotta dalla lettera b) nel comma 1 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario e obbligatorio.

Il superamento del doppio binario, basato sulla previgente possibilità di irrogazione immediata o mediante separato atto di contestazione delle sanzioni correlate ai tributi, produce i seguenti effetti:

- l'intimazione ad adempiere, contenuta negli avvisi di accertamento ai sensi dell'articolo 29 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, si riferirà sempre anche alle sanzioni collegate al relativo tributo;
- ***i benefici connessi alla definizione in adesione o per omessa impugnazione degli avvisi di accertamento o di rettifica del tributo si estenderanno sempre alle correlate sanzioni.***

La disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dal 1° ottobre 2011.

Resta fermo che il procedimento di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 continuerà necessariamente ad essere utilizzato per le sanzioni

collegate al tributo cui si riferiscono contestate nei confronti di soggetti quali, ad esempio, il coobbligato, non destinatario dell'avviso di accertamento.

9. Differimento della data di inizio dell'applicazione delle disposizioni in materia di concentrazione della riscossione nell'accertamento (articolo 23, comma 30)

Omissis....

Paragrafo 10. Riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi

(articolo 23, comma 31)

Il comma 31 dell'articolo 23 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, nel modificare l'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ha esteso la riduzione delle sanzioni in presenza di lievi ritardi negli adempimenti alla generalità dei versamenti dei tributi. *Omissis....* Alla luce dell'intervenuta modifica, se, ad esempio, un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo, sconta la sanzione del 4 per cento ($30 \times 2/15$) pari ad euro 40. La riduzione della sanzione diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 30 per cento ($30 \times 15/15$). La nuova previsione, in virtù del principio sancito dall'articolo 3, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, trova applicazione anche alle violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto, salvo che il provvedimento di irrogazione della sanzione sia divenuto definitivo. Si rammenta che la riduzione in parola si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'articolo 13 comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che, *se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni* e allo stesso si accompagna *quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione* di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 (percentuale così ridotta dall'articolo 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011). *Così, ad esempio, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento ($30 \times 2/15 \times 1/10$) pari ad euro 4.* Si ricorda infine che, come chiarito dalla circolare n. 138/E del 5 luglio 2000, la diminuzione in esame spetta *“indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento”*. *Ciò significa che anche nei casi in cui non opera il ravvedimento operoso l'ufficio applicherà la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 tenendo conto, al verificarsi dei presupposti, della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Omissis....*

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque ***non inferiore ad un terzo dei minimi edittali*** previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido, possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18.

5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.

7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.

7-bis. Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3 (1).

(1) Ai sensi dell'art. 23, comma 29, lettera a) decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98 le disposizioni di cui al presente comma si applicano agli atti di irrogazione delle sanzioni notificati dopo la data di entrata in vigore del citato decreto n. 98 del 2011 (6 luglio 2011), nonché a quelli notificati prima della predetta data per i quali risultano pendenti i termini per la proposizione del ricorso.

Articolo 16 bis - Disposizioni per l'accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni.

1. L'atto di contestazione previsto dall'articolo 16, relativo alle violazioni previste dall'articolo 6, comma 3, e dall'articolo 11, commi 5 e 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, è notificato al trasgressore entro novanta giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro centottanta giorni se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente.
2. Per le violazioni previste al comma 1, il termine di decadenza di un anno previsto dall'articolo 16, comma 7, è ridotto alla metà.
3. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle violazioni constatate a decorrere dal 1 aprile 2003.

Articolo 17 - Irrogazione immediata

<i>In vigore dal 29 aprile 2012 - Modificato da DL del 2/3/2012 n. 16 Articolo 9</i>
--

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, ***le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate***, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità'.

1-bis. All'accertamento doganale, disciplinato dall'articolo 247 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e dall'articolo 117 del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del presente decreto.

2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3.

DOMANDE E RISPOSTE

Domanda

Ho debiti su cartelle di pagamento per un ammontare non superiore a 50mila euro. Vorrei sapere se è possibile frazionare il debito in 72 rate senza presentare alcuna documentazione.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

LIMITE DI 72 RATE SPRINT SENZA DOCUMENTI

La risposta è affermativa. Per i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo, i contribuenti possono avvalersi della cosiddetta rata sprint nel caso di debiti non superiori a **50mila euro e pagare in 72 rate mensili**, fermo restando che l'importo di ciascuna rata dovrà essere pari almeno a 100 euro. I contribuenti possono ottenere il frazionamento del debito con una semplice richiesta motivata che attesta la situazione temporanea di difficoltà economica. Nel caso, invece, di richiesta di più rate, occorre presentare la documentazione che prova la situazione di ulteriore difficoltà economica.

Con direttiva del 7 maggio 2013, Equitalia ha innalzato il precedente limite di 20 mila, elevandolo a 50 mila euro, nuovo limite massimo entro il quale è possibile ottenere la rateazione automaticamente, senza la necessità di allegare alcuna documentazione comprovante la situazione di difficoltà economica.

Domanda

All'agente della riscossione avevo chiesto di pagare a rate il debito di diverse cartelle di pagamento scadute. Purtroppo, dopo avere ottenuto il piano di rateazione e pagate le prime quattro rate, non sono più riuscito a pagare le successive rate. Chiedo se è possibile ottenere una nuova rateazione.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

IL "SALTO" DI DUE RATE CONSECUTIVE

ESCLUDE IL FRAZIONAMENTO DEL DEBITO

La risposta è negativa. In caso di mancato pagamento di due rate consecutive, si decade automaticamente dal beneficio del pagamento frazionato. Inoltre, l'agente della riscossione iscrive a ruolo l'intero importo dovuto che è riscuotibile in unica soluzione in quanto è di norma esclusa una nuova rateazione.

Domanda

Non ho pagato nei termini le rate della comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario. Vorrei sapere se, ricevendo la cartella di pagamento, potrò chiedere di pagare a rate il debito complessivo.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

***L’AVVISO BONARIO NON PAGATO
NON PREGIUDICA LA RICHIESTA DI DILAZIONE***

La risposta è affermativa. E’ infatti possibile accedere al pagamento rateale della cartella, anche in caso di mancato pagamento delle rate degli avvisi bonari a seguito di controlli automatici, o di controlli formali delle dichiarazioni. Per importi non superiori a **20mila euro**, il contribuente può anche valutare l’ipotesi se è possibile accedere al reclamo mediazione e fruire della riduzione delle sanzioni al 40 per cento. Nella richiesta di pagamento rateale si può chiedere un piano di dilazione a rate variabili e crescenti. La domanda di rateazione, compresa la necessaria documentazione, con copia del documento di riconoscimento, si può presentare tramite raccomandata con ricevuta di ritorno, oppure a mano presso uno degli sportelli dell’agente della riscossione competente per territorio o specificati negli atti inviati dallo stesso agente della riscossione. In questi casi:

- l’agente della riscossione non può iscrivere ipoteca nei confronti di un contribuente che ha chiesto e ottenuto di pagare a rate;
- il contribuente che ha ottenuto la rateazione non è più considerato inadempiente e può partecipare alle gare di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi;
- si decade dal beneficio della dilazione se non sono pagate due rate consecutive.

Domanda

Per le cartelle di pagamento è possibile fruire della riduzione delle sanzioni al 40%, presentando l'istanza del reclamo mediazione?

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

***LA CHANCE DEL RECLAMO MEDIAZIONE
PER I DEBITI FINO A 20MILA EURO***

La risposta è affermativa. La mediazione tributaria può agevolare i contribuenti in difficoltà nei pagamenti delle imposte. Con una lodevole apertura a favore dei contribuenti, l'agenzia delle Entrate, con la circolare 33/E del 3 agosto 2012, in caso di omessi o tardivi versamenti che risultano dalle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, ammette la possibilità di ricorrere al nuovo istituto della mediazione tributaria. Per l'agenzia delle Entrate, se il valore della controversia è di ammontare non superiore a 20mila euro, considerate in tale valore solo le imposte, il contribuente può presentare il reclamo mediazione e, pertanto, fruire della riduzione delle sanzioni al 40 per cento. L'agenzia delle Entrate precisa che, a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, l'ufficio recupera le imposte non versate, applicando la sanzione del 30%. La stessa sanzione del 30% è applicata in caso di tardivo versamento, che non è stato regolarizzato con il ravvedimento. A seguito del controllo, al contribuente viene inviata la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, con l'invito a pagare le somme chieste entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. In assenza del pagamento, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo, la cui cartella di pagamento può essere impugnata con ricorso alla Commissione tributaria provinciale. In questi casi, se il valore della lite è di ammontare non superiore a 20mila euro, il contribuente deve prima presentare istanza di mediazione, a norma dell'articolo 17, del decreto legislativo 546/1992. Per valore della lite, si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. L'agenzia delle Entrate, prosegue, richiamando i chiarimenti forniti al punto 6.2, della circolare 9/E del 19 marzo 2012, nella parte in cui è stato specificato che <<qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'ufficio, ancorché non obbligato, è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate>>. Per l'agenzia delle Entrate, è pertanto possibile definire un accordo di mediazione che preveda, contestualmente al versamento delle imposte omesse, il pagamento della sanzione in misura ridotta al 12 per cento dell'imposta non versata, pari al 40% del 30% previsto.

Domanda

Vorrei sapere se per un debito scaduto di cartelle per circa 12mila euro rischio di vedermi ipotecata la casa di abitazione.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

***RISCHIO IPOTECA SUGLI IMMOBILI
PER DEBITI SUPERIORI A 20MILA EURO***

La risposta è negativa. L'eventuale ipoteca sugli immobili può scattare per debiti iscritti a ruolo e non pagati nei termini, se di ammontare superiore a 20mila euro. Si applicano gli articoli 50, 76 e 77, del decreto sulla riscossione, Dpr 602/1973. L'articolo 50 stabilisce che l'agente della riscossione procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento. A norma dell'articolo 76, comma 1, l'agente della riscossione può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente 20mila euro. Il successivo articolo 77 del Dpr 602/1973 dispone che decorso inutilmente di termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. L'agente della riscossione, anche per assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a 20mila euro.

Domanda

Vorrei sapere se, avendo pagato tutti i miei debiti iscritti a ruolo, posso chiedere l'annullamento degli importi che ancora risultano indicati nei ruoli dell'agente della riscossione.

Risposta

A cura di Salvina Morina e Tonino Morina

***IL CITTADINO IN REGOLA HA DIRITTO
ALLA CANCELLAZIONE DEI DEBITI A RUOLO***

La risposta è affermativa. Basta un'autocertificazione e si cancellano i debiti a ruolo. Il contribuente, in regola con i pagamenti e che non deve nulla, merita rispetto e non deve essere disturbato ingiustamente. Basta la sua dichiarazione e l'agente della riscossione, verificato che è tutto in regola, deve cancellare i debiti iscritti a ruolo. In pratica, l'agente della riscossione viene in soccorso al cittadino, chiedendo all'ente impositore di annullare il debito che risulta ancora nei ruoli (direttiva Equitalia del 6 maggio 2010). Insomma, l'agente della riscossione fa il consulente del contribuente e, verificata la regolarità della richiesta, cancella subito i debiti iscritti a ruolo se le somme non sono dovute. Grazie alla direttiva emanata da Equitalia, il 6 maggio 2010, chi riceve una richiesta di pagamento non dovuta può chiedere direttamente all'agente della riscossione la sospensione del pagamento e delle eventuali procedure esecutive (pignoramenti o espropriazioni forzate), senza perdere tempo a fare avanti e indietro tra i diversi uffici, enti impositori e agente della riscossione. Con questa direttiva, Equitalia e gli altri agenti della riscossione aiutano i cittadini a definire le pratiche in sospeso con gli enti creditori. I contribuenti possono fare valere le proprie ragioni, grazie all'attività dei vari agenti della riscossione che in questo modo superano alcune carenze degli enti impositori. Il cittadino può chiedere all'agente della riscossione la sospensione della riscossione quando:

- ha già pagato le somme indicate nella cartella prima della formazione del ruolo;
- ha ricevuto uno sgravio dall'ente creditore che annulla il debito;
- ha ottenuto una sospensione amministrativa (dall'ente creditore) o giudiziale (dal giudice) a seguito di ricorso;
- ha ottenuto una sentenza favorevole dal giudice competente.

In questi casi, è facile ottenere la sospensione e il conseguente annullamento del debito iscritto a ruolo. Al cittadino basta presentare allo sportello dell'agente della riscossione il modello di autodichiarazione, disponibile presso tutti gli sportelli e scaricabile dal sito internet www.gruppoequititalia.it. Per giustificare la richiesta di annullamento, all'auto-dichiarazione, il contribuente deve allegare la necessaria documentazione, quale, ad esempio, la sentenza della Commissione tributaria, le ricevute di pagamento, il provvedimento di sgravio e/o di sospensione. Il modello può essere spedito, inviato via fax o tramite mail all'agente della riscossione.



del Prof. Tonino Morina

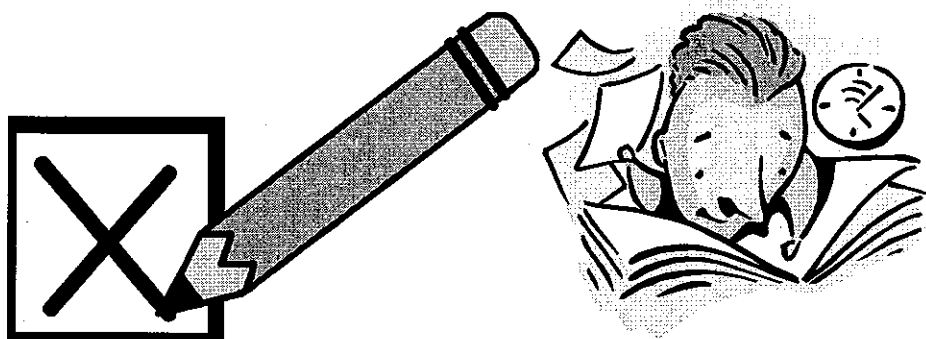
"Esperto Fiscale del Sole 24 Ore"

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 - Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 Telefonino 393 8285211

antonino.morina@tiscali.it

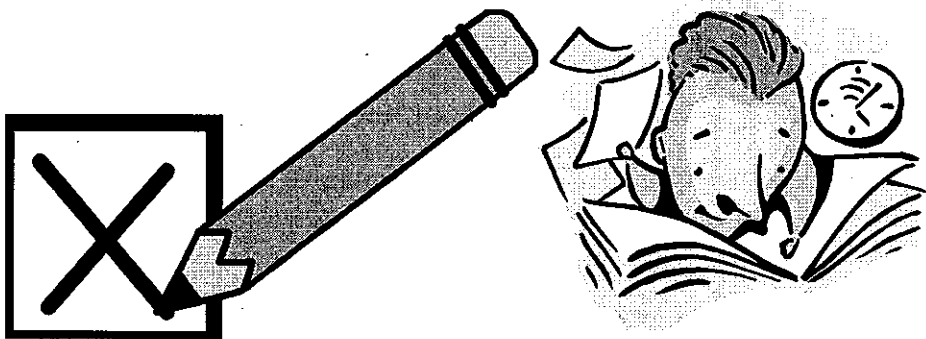


Ministero dell'Economia e delle Finanze

Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze Roma

Seminario specialistico

***"Unico 2013 - Sanzioni
Novità fiscali 2013"***



Articoli vari anno 2013

PREMESSA

L'attuale sistema sanzionatorio fiscale è stato introdotto essenzialmente attraverso la riforma operata con i DD.LLggss. 471, 472 e 473/1997

Costituiscono importanti riferimenti ed integrazioni, puntualmente commentati articolo per articolo nel presente testo:

- la L. 27.7.2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente e la relativa attuazione mediante il D.Lgs. 26.1.2001, n. 32), introduttiva, fra l'altro, dell'istanza di interpello, che ha affiancato il preesistente interpello antielusivo di cui all'art. 21, L. 413/1991, la cui portata era molto più ristretta;
 - il D.M. 11.2.1997, n. 37, attuativo del D.L. 564/1994, che disciplina l'annullamento di un atto in autotutela, ossia prevede normativamente in modo esplicito anche per gli atti impositivi emanati dall'Agenzia delle Entrate l'applicabilità delle regole previste per gli ordinari provvedimenti amministrativi;
 - il D.Lgs. 19.6.1997, n. 218, che introduce i cosiddetti strumenti deflativi del contenzioso, ossia istituti a disposizione del contribuente per pagare in modo agevolato (ridotto) le sanzioni e, talvolta, i tributi accertati;
 - il D.Lgs. 462/1997, che, nell'ambito della riforma della riscossione, ha previsto la definizione agevolata delle violazioni relative alla liquidazione automatica e al controllo formale delle dichiarazioni, per le quali non esistevano istituti deflativi;
 - DLGS • ~~10.3.2000~~ 10.3.2000, n. 74, che ha completamente riformulato e semplificato le norme penali tributarie.
-

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

TITOLO I

SANZIONI in MATERIA di IMPOSTE DIRETTE e di IMPOSTA sul VALORE AGGIUNTO

Capo I

Sanzioni in materia di imposte dirette

Art. 1 - VIOLAZIONI RELATIVE alla DICHIARAZIONE delle IMPOSTE DIRETTE [CFF @ 9452]

1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila (€ 258). Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da lire cinquecentomila (€ 258) a lire due milioni (€ 1.032). Essa può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.
2. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta o della differenza del credito. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.
- 2-bis. La misura della sanzione minima e massima di cui al comma 2 è elevata del 10 per cento nelle ipotesi di omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti. La presente disposizione non si applica se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte o professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non è superiore al 10 per cento del reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato.
3. Se le violazioni previste nei commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero, le sanzioni sono aumentate di un terzo con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi.
4. Per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

COMMENTO

DICHIARAZIONE delle IMPOSTE DIRETTE

OMESSA PRESENTAZIONE: la fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione si realizza, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione nei termini, anche nelle ipotesi in cui la stessa è espressamente considerata omessa o nulla, e cioè:

1. dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni: la dichiarazione è considerata omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta dovuta in base agli imponibili in essa indicati (art. 2, co. 7, D.P.R. 322/1998 [CFF @ 7044]);
2. dichiarazione redatta su stampati non conformi ai modelli approvati con decreto ministeriale: la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati (art. 1, co. 1, D.P.R. 322/1998 [CFF @ 7043]). La redazione della dichiarazione su stampati conformi al modello approvato con decreto ministeriale ma non in conformità allo stesso non comporta la nullità della dichiarazione, bensì l'irregolare compilazione della stessa sanzionabile come violazione relativa al contenuto della dichiarazione (art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997);
3. dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale: la dichiarazione è nulla (art. 1, co. 3 e 4, D.P.R. 322/1998) e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati; la nullità è sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento

- continua -

dell'invito da parte del competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

N.B.: dall'1.1.2008 le persone fisiche, S.n.c., S.a.s., società semplici ed equiparate devono presentare la dichiarazione in via telematica (art. 1, co. 218 e 219, L. 244/2007 (CFF @ 7178)). Possono presentare la dichiarazione in forma cartacea solo le persone fisiche che non possono utilizzare il mod. 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione, nonché le persone fisiche residenti all'estero.

OMESSA PRESENTAZIONE - SANZIONI: nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi la sanzione prevista risulta pari a (art. 1, co. 1):

1. da € 258,00 a 1.032,00 nel caso in cui non siano dovute imposte;
2. dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di € 258,00.

Per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili le sanzioni possono essere raddoppiate. Nel caso in cui l'omessa dichiarazione riguardi redditi prodotti all'estero, la sanzione è aumentata di 1/3 (non è prevista alcuna discrezionalità per gli Uffici o enti accertatori) con riferimento alle imposte relative a tali redditi. Una disposizione analoga nella previgente normativa era già prevista dall'art. 46, co. 3, D.P.R. 600/1973.

N.B.: nel caso di omessa presentazione del Mod. Unico, ciascuna dichiarazione (ad es. Iva, Irap, sostituti d'imposta) non presentata è soggetta ad autonoma sanzione (C.M. 19.6.2002, n. 54/E, p.to 17.1).

ESEMPI di OMESSA DICHIARAZIONE con REGOLARE VERSAMENTO dell'IMPOSTA

In data 20.6.2008 e 30.11.2008 il contribuente versa a titolo di acconto per il 2008 rispettivamente due rate Irpef pari a € 1.176,00 e 1.764,00 per complessivi € 2.940,00. Nel corso del 2009 non presenta alcuna dichiarazione dei redditi e non effettua alcun versamento a titolo di saldo Irpef per il 2009.

CASO 1

L'Ufficio rileva l'omessa presentazione della dichiarazione, determina il reddito imponibile del contribuente in € 14.800,00 e liquida l'Irpef dovuta in € 2.932,25. La sanzione irrogata risulterà, quindi, esclusivamente quella minima per omessa dichiarazione (€ 258,00), non ricorrendo l'applicabilità di altre sanzioni (considerando gli acconti, infatti, non risulta dovuta alcuna imposta).

CASO 2

L'Ufficio rileva l'omessa presentazione della dichiarazione, determina il reddito imponibile del contribuente in € 30.000,00 e liquida l'Irpef dovuta in € 7.740,96. Le sanzioni irrogate per la mancata presentazione della dichiarazione risulteranno pari a:

1. € 5.751,15 per infedele dichiarazione ossia il 120% della differenza fra € 7.740,00 (imposta dovuta) e 2.940,00 (imposta versata);
2. € 1.449,29 per omesso versamento d'imposta ossia il 30% della differenza fra € 7.740,00 (imposta dovuta) e 2.940,00 (imposta versata).

N.B.: nel presente esempio non sono state considerate le addizionali Irpef regionale né quella comunale; le sanzioni irrogate sono quelle minime. Ordinariamente accade che la sanzione per infedele dichiarazione sia irrogata mediante atto di irrogazione immediata (ma è anche possibile mediante atto di contestazione contestuale all'atto di accertamento) e quella per omesso versamento d'imposta venga iscritta a ruolo in base all'art. 17, co. 3, D.Lgs. 472/1997 (si veda Commento al relativo articolo).

OMESSA PRESENTAZIONE con VERSAMENTO REGOLARE delle IMPOSTE: nel caso di omessa presentazione della dichiarazione con regolare (anche mediante ravvedimento operoso) versamento delle imposte dovute si rende applicabile la sanzione fissa da € 258 a € 1.032, aumentabile al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili (C.M. 19.6.2002, n. 54/E, p.to 17.1).

TARDIVA PRESENTAZIONE della DICHIARAZIONE: la dichiarazione dei redditi presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine è:

1. considerata valida (art. 2, co. 7, D.P.R. 322/1998 (CFF @ 7044)) e quindi non permette l'accertamento d'ufficio previsto dall'art. 41, D.P.R. 600/1973 (CFF @ 6341) ossia la determinazione induttiva del reddito basata anche su presunzioni semplici (prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza: si veda art. 41, D.P.R. 600/1973);
2. soggetta alla medesima sanzione disposta per la dichiarazione omessa (si veda pag. prec.).

DICHIARAZIONE TARDIVA - RAVVEDIMENTO: l'omessa dichiarazione può essere regolarizzata entro 90 giorni dal termine di presentazione anche mediante ravvedimento operoso (si veda pag. 128) attraverso:

1. versamento di una sanzione pari a € 21,50 (1/12 di € 258,00 - C.M. 19.3.2009, n. 10/E, p.to 5) per la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine previsto;
2. gli eventuali errori e le omissioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, relativi ad una dichiarazione (tardivamente o regolarmente) presentata possono essere regolariz-

- continua -

– segue da pag. preced. –

zati con il versamento, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, della maggiore imposta o del minor credito, dei relativi interessi al tasso legale e della sanzione ridotta al 10% (1/10 del 100%) della maggiore imposta o del minor credito: infatti, la regolarizzazione mediante ravvedimento operoso degli eventuali errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo commessi nella dichiarazione tardiva (indipendentemente dal fatto che la stessa, a sua volta, sia stata regolarizzata o meno con ravvedimento operoso; la mancata regolarizzazione della presentazione tardiva della stessa, infatti, comporterà l'irrogazione della sanzione di ulteriori € 258,00) comporta la riduzione delle sanzioni nella stessa misura prevista per la regolarizzazione dei versamenti dovuti in base a dichiarazione regolarmente presentata (C.M. 25.1.1999, n. 23/E).

N.B.: l'eventuale omesso (in tutto o in parte) versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione (tardivamente o regolarmente) presentata può essere regolarizzato mediante ravvedimento operoso eseguendo il pagamento delle imposte, dei relativi interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione del 30% ridotta ad 1/12 o 1/10 (2,5% della maggiore imposta o del minor credito se il versamento si perfeziona entro il termine di 30 giorni dalla data in cui quest'ultimo doveva essere eseguito; 3% della maggiore imposta o del minor credito se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione).

La procedura sopra descritta sana esclusivamente la ritardata presentazione della dichiarazione dei redditi; nel caso in cui il contribuente intenda ravvedersi anche su altre dichiarazioni contenute nel Mod. Unico (ad es. Iva, Irap o sostituti d'imposta) deve versare per ciascuna di esse la relativa sanzione ridotta (C.M. 19.6.2002, n. 54/E, p.to 17.1).

OMESSI o CARENTI VERSAMENTI: l'eventuale omesso o carente pagamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione presentata (anche se tardivamente, purché entro i 90 giorni) è punibile con la sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997).

Nel caso di regolare versamento dell'imposta relativa alla (regolare o tardiva) presentazione della dichiarazione, l'Ufficio o ente accertatore procederà a riscuotere l'eventuale differenza fra quanto liquidato in base agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6336a e 6336b] e la somma già versata.

DICHIARAZIONE CORRETTIVA: dall'1.1.2002 il contribuente può correggere (a proprio discapito) errori ed omissioni commessi nella infedele dichiarazione dei redditi presentata (regolarmente o tardivamente entro i 90 giorni secondo l'Amministrazione finanziaria) mediante una dichiarazione correttiva da inoltrare (art. 2, co. 8, D.P.R. 322/1998 [CFF @ 7044]):

1. su modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione originaria;
2. non oltre i limiti stabiliti dall'art. 43, D.P.R. 600/1973 [CFF @ 6343] ossia entro il 31.12 del 4° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

N.B.: sul maggior reddito è applicabile la sanzione per infedele dichiarazione ossia dal 100 al 200% dell'ammontare delle maggiori imposte dovute; è possibile presentare la dichiarazione correttiva anche qualora siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione (o i soggetti obbligati in solido) abbia avuto formale conoscenza (C.M. 25.1.2002, n. 6/E, p.to 3.2.).

Secondo l'Amministrazione finanziaria non è possibile per il contribuente presentare una dichiarazione correttiva a proprio favore quando non può più ricorrere alla dichiarazione integrativa (RR.MM. 17.1.2006, n. 12/E e 2.12.2008, n. 459/E, nonché R.M. 14.2.2007, n. 24/E). In altre parole il contribuente non può presentare una dichiarazione correttiva a proprio favore anche oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Al di là della possibilità per il contribuente di presentare una dichiarazione correttiva a proprio favore, è possibile ricorrere all'istanza di rimborso ex art. 38, D.P.R. 602/1973 [CFF @ 7238] (R.M. 2.12.2008, n. 459/E).

DICHIARAZIONE CORRETTIVA e RAVVEDIMENTO OPEROSO: è ammesso il ricorso al ravvedimento operoso ed al pagamento della sanzione ridotta al 10% della maggiore imposta (1/10 del 100% – si veda Commento all'art. 13, D.Lgs. 472/1997), purché:

1. non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione (o i soggetti obbligati in solido) abbia avuto formale conoscenza;
2. il ravvedimento sia perfezionato al massimo entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: dall'1.1.2002 il contribuente può correggere (a proprio favore) errori ed omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore reddito o di un maggior debito d'imposta (o di un minor credito) commessi nella dichiarazione dei redditi presentata (regolarmente o tardivamente entro i 90 giorni) mediante una dichiarazione integrativa da presentare (art. 2, co. 8-bis, D.P.R. 322/1998 [CFF @ 7044]):

1. su modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione

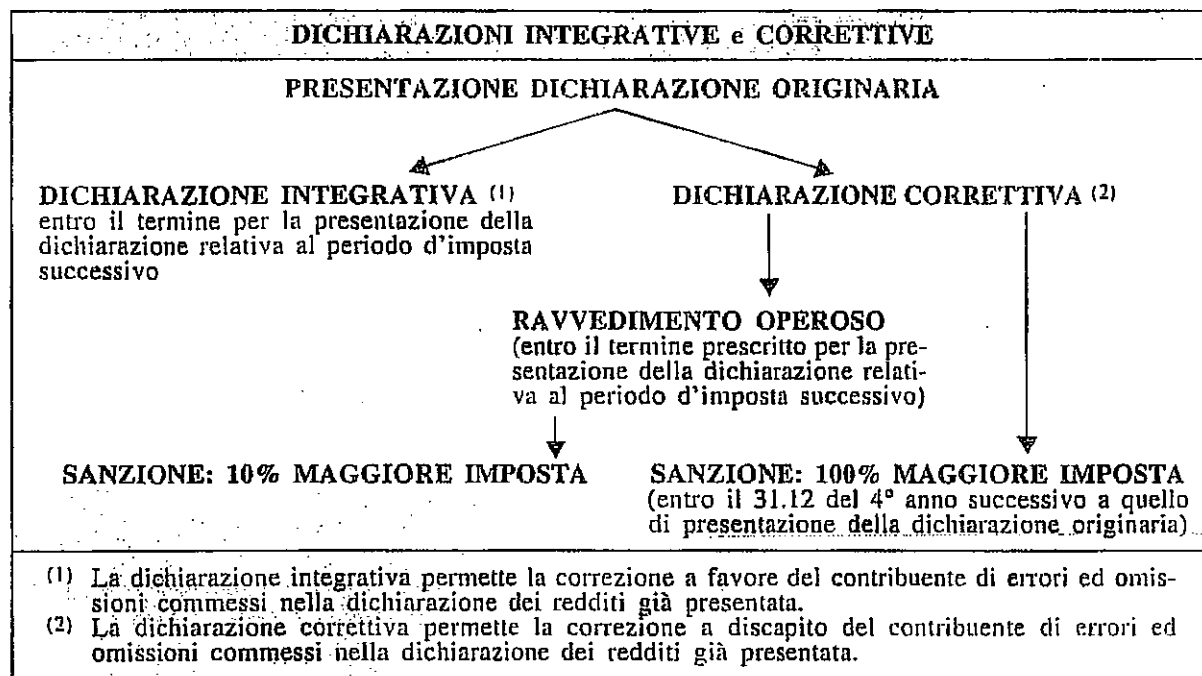
– continua –

– segue da pag. preced. –

originaria;

2. entro il termine ultimo prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (ordinariamente 31.10 ossia quello previsto per la trasmissione telematica della dichiarazione).

N.B.: l'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa può essere utilizzato in compensazione.



DICHIARAZIONE INFEDELE: risulta tale la dichiarazione in cui, ai fini delle singole imposte, è indicato:

1. un reddito imponibile inferiore a quello accertato;
2. un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante;
3. un'indebita detrazione d'imposta o indebite deduzioni dall'imponibile, anche se attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

DICHIARAZIONE INFEDELE – SANZIONI: l'importo su cui calcolare la sanzione è costituito dalla maggiore imposta dovuta o dalla differenza fra il credito dichiarato e quello spettante. La sanzione prevista per tale fattispecie, infatti, risulta dal 100 al 200% dell'ammontare delle imposte dovute.

Se l'infedele dichiarazione riguarda redditi prodotti all'estero, la sanzione è aumentata di 1/3 con riferimento alle imposte relative a tali redditi.

MAGGIORE IMPOSTA: la base su cui calcolare le sanzioni per l'infedele dichiarazione è costituita dalla maggiore imposta ossia la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile (non necessariamente liquidato) in base alle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 (si veda l'art. 13, D.Lgs. 471/1997, il relativo commento e le Disposizioni Integrative).

La base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione, quindi, non deve comprendere anche le maggiori imposte liquidabili ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, ancorché le stesse siano rilevate in sede di controllo sostanziale della dichiarazione: per tali violazioni, infatti, è prevista la più favorevole sanzione del 30% (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997).

Nella determinazione della base di calcolo della sanzione per infedele dichiarazione si devono considerare anche il minor credito o il minor rimborso spettanti a seguito della rettifica.

STUDI di SETTORE OMESSI o INFEDELI: dall'1.1.2007 è prevista la sanzione dal 110% al 220% della maggiore imposta dovuta, qualora sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni (art. 1, co. 2-bis, D.Lgs. 471/1997):

1. il maggiore reddito accertato sulla base della corretta applicazione degli studi di settore sia superiore al 10% del reddito dichiarato;
2. vi sia stata omessa o incompleta indicazione di dati nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti agli studi di settore ovvero è stata indicata una falsa causa di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore.

– continua –

– segue da pag. preced. –

CONTRIBUENTI MINIMI: qualora il maggiore reddito accertato superi del 10% quello dichiarato ai contribuenti minimi nel caso di infedele dichiarazione si applica la sanzione dal 110% al 220% (si veda art. 1, L. 244/2007 e relativo Commento).

DONAZIONI alle ONLUS: per le persone fisiche e i soggetti IRES sono deducibili dal reddito complessivo, nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui, le liberalità erogate in favore di (art. 14, co. 1, D.L. 35/2005 conv. con L. 80/2005 (CFF e 6089)):

- ONLUS dal 17.3.2005;
- associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale di cui all'art. 7, co. 1 e 2, L. 383/2000 dal 17.3.2005;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 42/2004, dal 15.5.2005;
- fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, dal 10.8.2005.

LIBERALITÀ e INFEDELE DICHIARAZIONE: qualora nella dichiarazione dei redditi del soggetto erogatore delle liberalità siano esposte indebite deduzioni dall'imponibile, si applica la sanzione art. 14, co. 4 e 5, D.L. 35/2005 conv. con L. 80/2005 (CFF e 6089) e C.M. 19.9.2005, n. 39/E, p.to 6):

- dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta, qualora l'ente beneficiario non rispetti gli speciali obblighi contabili previsti dall'art. 14, co. 2, D.L. 35/2005 conv. con L. 80/2005;
- dal 300% al 400% della maggiore imposta dovuta, per deduzioni effettuate in violazione dei limiti di cui alla voce precedente (soggetto beneficiario e/o limiti di deducibilità); l'ente beneficiario e i suoi amministratori risultano responsabili in solido con l'erogatore per la sanzione, qualora l'ente non sia effettivamente in possesso dei caratteri solidaristici e sociali dichiarati in comunicazioni rivolte al pubblico ovvero rappresentati ai soggetti erogatori.

FONTI di INNESCO: le violazioni relative alle infedeli od omesse dichiarazioni dei redditi sono ordinariamente rilevate:

1. a seguito di accertamento (sintetico, analitico, induttivo, sulla base di parametri o studi di settore, a seguito di imputazione ai soci di maggiori redditi accertati in capo alle associazioni o società di persone o imprese familiari, ecc.): si vedano pag. 9 e segg.;
2. nel caso di incrocio di dati (fiscali e non) in possesso dell'anagrafe tributaria.

ART. 1, D.Lgs. 471/1997 e PREVIGENTE NORMATIVA

NORMATIVA PREVIGENTE
(artt. 46 e 49, D.P.R. 600/1973)

NORMATIVA in VIGORE
(artt. 1 e 4, D.Lgs. 471/1997)

OMESSA DICHIARAZIONE

—————> OMESSA DICHIARAZIONE

INCOMPLETA DICHIARAZIONE
INFEDELE DICHIARAZIONE

—————> INFEDELE DICHIARAZIONE

ACCERTAMENTO ILDD. e IRAP – TERMINI: gli avvisi di accertamento relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate dall'1.1.1999 e quelle Irap devono essere notificati entro il 31.12 del 4° anno successivo a quello della loro presentazione; nel caso di omessa presentazione della dichiarazione il termine per la notifica dell'atto di accertamento è prorogato al 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata; nel caso di reati tributari i termini sono raddoppiati: si veda sotto voce «reati tributari – raddoppio termine di prescrizione».

Per le dichiarazioni presentate (o da presentare) fino al 31.12.1998 i termini per l'accertamento erano maggiorati di un anno ossia corrispondevano al 31.12 del 5° anno successivo a quello di presentazione o per le dichiarazioni omesse al 31.12 del 6° anno successivo a quello in cui avrebbero dovuto essere presentate.

PROROGA TERMINI: dall'1.1.2003 sulle singole annualità e per le singole imposte per le quali i contribuenti non si sono avvalsi della definizione automatica mediante autoliquidazione, dichiarazione integrativa o condono tombale è disposta la proroga di due anni dei termini ordinari per la notifica dell'avviso di accertamento. La predetta proroga opera anche nei confronti di coloro che non abbiano perfezionato alcuna delle predette procedure di condono (art. 10, L. 289/2002 (CFF e 9537) e C.M. 21.2.2003, n. 12/E, p.to 6.). Dall'1.1.2004 è, inoltre, prevista la proroga di 2 anni anche sull'annualità 2002 per la quale il contribuente non abbia ricorso al cosiddetto «ampliamento dei condoni» (art. 2, co. 44, lett. f), L. 24.12.2003, n. 350 e C.M. 18.2.2004, n. 7/E, p.to 3.6)).

– continua –

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE: i soggetti che aderivano a tale particolare regime non erano soggetti ad accertamenti (artt. 33, co. 7-bis e 8, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 - si veda norma e relativo Commento):

- analitico-presuntivi;
- induttivi;
- analitici, purché il reddito accertabile sia fosse superiore al 50% di quello dichiarato; ai fini Iva l'accertamento analitico è sempre possibile.

REATI TRIBUTARI - RADDOPPIO TERMINE di PRESCRIZIONE: per i periodi d'imposta per i quali al 4.7.2006 erano ancora pendenti i termini per l'accertamento si applica il raddoppio dei termini decadenziali previsti per l'accertamento nel caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale (artt. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973 [CFF 6343] e 57, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 257]). Quando il contribuente abbia commesso una violazione che comporta obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (si veda relativo Commento) l'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento è aumentato al doppio.

Nei casi in cui i pubblici ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio abbiano notizia di reato perseguibile d'ufficio nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, l'amministrazione può notificare gli avvisi di accertamento dei redditi e Iva entro il 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, nel caso di omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla, fino al 31.12 del decimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'Iva (artt. 43, co. 2-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6040] e 57, co. 2-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF 257]): si veda tabella sotto. Il raddoppio dei termini nel senso sopra esposto è limitato al solo periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione che assume rilevanza penale (C.M. 4.8.2006, n. 28/E, p.to 55).

TERMINI per la NOTIFICA di ACCERTAMENTI sulle ANNUALITÀ CONDONATE e NON

Dichiarazione	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	
	Senza condono (1)	Con condono (2)	Senza condono (1)	Con condono (2)
1998 (Redditi 1997)	—	—	—	—
con reati fiscali (3)	—	—	—	31.12.2012
1999 (Redditi, Irap e Iva 1998)	—	—	—	—
con reati fiscali (3)	—	—	—	31.12.2011
2000 (Redditi, Irap e Iva 1999)	—	—	—	—
con reati fiscali (3)	—	31.12.2010	—	31.12.2012
2001 (Redditi, Irap e Iva 2000)	—	—	31.12.2006	—
con reati fiscali (3)	—	31.12.2011	31.12.2011	31.12.2013
2002 (Redditi, Irap e Iva 2001)	—	—	—	31.12.2009
con reati fiscali (3)	31.12.2010	31.12.2012	31.12.2012	31.12.2014
2003 (Redditi, Irap e Iva 2002)	—	31.12.2009	—	—
con reati fiscali (3)	31.12.2011	31.12.2013	31.12.2013	31.12.2013
2004 (Redditi, Irap e Iva 2003)	—	—	31.12.2009	
con reati fiscali (3)	31.12.2012	—	31.12.2014	
2005 (Redditi, Irap e Iva 2004)	31.12.2009	—	31.12.2010	
con reati fiscali (3)	31.12.2013	—	31.12.2015	

- continua -

TERMINI per la NOTIFICA di ACCERTAMENTI sulle ANNUALITÀ CONDONATE e NON

Dichiarazione	Dichiarazione presentata		Dichiarazione omessa	
	Senza condono (1)	Con condono (2)	Senza condono (1)	Con condono (2)
2006 (Redditi, Irap e Iva 2005)	31.12.2010		31.12.2011	
con reati fiscali (3)	31.12.2014		31.12.2016	
2007 (Redditi, Irap e Iva 2006)	31.12.2011		31.12.2012	
con reati fiscali (3)	31.12.2015		31.12.2017	
2008 (Redditi, Irap e Iva 2007)	31.12.2012		31.12.2013	
con reati fiscali (3)	31.12.2016		31.12.2018	
2009 (Redditi, Irap e Iva 2008)	31.12.2013		31.12.2014	
con reati fiscali (3)	31.12.2017		31.12.2019	

(1) Termine ordinario valido per le annualità soggette a definizione automatica mediante autoliquidazione, dichiarazione integrativa o condono tombale.

(2) Termine così prorogato dall'art. 5-bis, L. 21.2.2003, n. 27 e dall'art. 2, co. 44, lett. f), L. 350/2003 per le annualità non condonate mediante definizione automatica, dichiarazione integrativa o condono tombale.

(3) Termini introdotti dall'art. 37, co. 24 e 25, D.L. 223/2006 conv. con L. 248/2006 (art. 43, co. 3, D.P.R. 600/1973 [CFF 6343] e 57, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 257]).

CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA: i revisori contabili iscritti negli Albi dei dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che abbiano esercitato la professione per almeno 5 anni possono rilasciare la certificazione tributaria nei confronti dei titolari di redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria, purché:

- 1) ne abbiano tenuto la contabilità per l'anno certificato;
- 2) abbiano rilasciato il visto di conformità dei dati contenuti nelle dichiarazioni rispetto alla documentazione posseduta e alle risultanze contabili;
- 3) abbiano asseverato che gli elementi contabili ed extra-contabili riportati negli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili;
- 4) abbiano verificato l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali ed abbiano eseguito gli adempimenti, i controlli e le attività annualmente indicati con apposito D.M.

Per le dichiarazioni per le quali sia stata rilasciata la certificazione tributaria (art. 36, D.Lgs. 241/1997):

- non si applicano gli accertamenti induttivi;
- devono essere notificati entro il 31.12 del 3° anno successivo a quello di presentazione gli accertamenti basati sugli studi di settore;
- nel caso di ricorso, le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti nella misura ordinaria solo dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale.

N.B.: per la sanzione disposta nel caso di certificazione tributaria si veda art. 39, D.Lgs. 241/1997 e relativo Commento.

ACCERTAMENTO ANALITICO: ai fini delle imposte dirette l'accertamento analitico è volto alla ricostruzione della posizione fiscale globale del contribuente (reddito complessivo imponibile) attraverso (artt. 39 e 40, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339 e 6340]):

- il ricalcolo di specifici elementi, individuati con riferimento alle singole categorie reddituali;
- lo scomputo (parziale o totale) di deduzioni e detrazioni indicate in dichiarazione ma non spettanti.

Per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili le rettifiche alla dichiarazione dei redditi vengono effettuate qualora:

- gli elementi riportati in dichiarazione non corrispondano a quelli del bilancio, conto economico o eventuale prospetto integrativo;
- non siano state correttamente applicate le norme sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo;
- gli elementi indicati in dichiarazione siano da considerarsi falsi, incompleti o inesatti sulla base delle dichiarazioni di altri soggetti, di verbali redatti a seguito d'invito a comparire

o questionari inviati al contribuente, verbali di ispezione a carico di altri soggetti, atti e documenti comunque in possesso dell'Ufficio;

- i valori riportati in dichiarazione risultino falsi, incompleti o inesatti a seguito di ispezione (accesso o verifica) delle scritture contabili o della documentazione contabile (fatture emesse e ricevute, ecc.);
- esistano gravi incongruenze fra i ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati e quelli ricavabili dalle caratteristiche e condizioni di esercizio dell'attività (cosiddetto accertamento analitico-induttivo).

Ai fini Iva gli Uffici rettificano le dichiarazioni presentate dai contribuenti quando ritengono che vi sia esposta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza (deducibile o rimborsabile) superiore a quella spettante (art. 54, D.P.R. 633/1972 [CFF 254]). Le omissioni e inesattezze possono risultare a seguito di controlli (simili a quelli sopra illustrati per le imposte dirette), presunzioni legali (si veda D.P.R. 441/1997 nelle Disposizioni Integrative) e presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

ACCERTAMENTO INDUTTIVO: tale tipo di accertamento, utilizzato per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, ricostruisce il reddito ed il volume d'affari sulla base di dati e notizie extra contabili.

Ai fini delle imposte dirette l'Ufficio può determinare il reddito in base ai dati e notizie in suo possesso senza tener conto (in tutto o in parte) delle risultanze del bilancio e delle scritture contabili quando (art. 39, co. 2, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339]):

1. il reddito d'impresa o lavoro autonomo non è stato indicato in dichiarazione;
2. il contribuente non ha tenuto le scritture contabili obbligatorie o le ha sottratte all'ispezione dell'Ufficio;
3. le omissioni, falsità e inesattezze delle scritture contabili sono così gravi, ripetute e numerose da rendere inattendibili le scritture stesse;
4. il contribuente non ha risposto agli inviti disposti dagli Uffici.

Ai fini Iva l'Ufficio procede all'accertamento indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità determinando induttivamente l'imponibile e l'Iva sulla base dei dati e notizie comunque raccolti o conosciuti qualora (art. 55, D.P.R. 633/1972 [CFF 255]):

1. sia stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale;
2. il contribuente non abbia tenuto o abbia rifiutato di esibire i registri e le altre scritture contabili che aveva l'obbligo di tenere ai fini Iva e degli altri tributi;
3. il contribuente non abbia emesso fatture per una parte rilevante delle operazioni;
4. le omissioni, false o inesatte indicazioni o annotazioni nelle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità stessa.

ACCERTAMENTO PARZIALE: tale tipo di accertamento è limitato solo ad alcuni redditi del contribuente (ad esempio: di partecipazione in società) e può essere effettuato solamente a seguito di segnalazioni della Guardia di Finanza, di Pubbliche Amministrazioni ed enti pubblici, nonché sulla base dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria dai quali emergano:

- ai fini delle imposte dirette: redditi (totalmente o parzialmente) non dichiarati o agevolazioni, deduzioni ed esenzioni non spettanti (art. 41-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6341a]);
- ai fini Iva: corrispettivi non dichiarati o detrazioni non spettanti (art. 54, co. 5-8, D.P.R. 633/1972 [CFF 254]).

N.B.: i contribuenti che abbiano aderito al concordato biennale preventivo (si veda art. 33, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 e relativo commento) e che non hanno rispettato le condizioni per la permanenza in tale regime sono soggetti ad accertamento parziale, salvo la dimostrazione che si siano verificati accadimenti straordinari ed imprevedibili (art. 33, co. 9, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003). Il predetto accertamento avviene, infatti, sulla base dei redditi minimi concordati.

ACCERTAMENTO SINTETICO: è un metodo di accertamento utilizzabile solo per le persone fisiche basato sulla capacità di spesa che rettifica il reddito complessivo qualora risulti inferiore alla predetta capacità (art. 38, co. 4-6, D.P.R. 600/1973 [CFF 6339]). L'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito complessivo sulla base di elementi ed indici concretamente rivelatori di ricchezza non espressamente elencati (art. 1, co. 2, D.M. 10.9.1992) ovvero specificamente individuati dalla norma tributaria che ne attribuisce anche un valore (Prov. Ag. Entrate 17.5.2005 per gli anni 2004 e 2005, Prov. Ag. Entrate 14.2.2007 per gli anni 2006 e 2007, nonché Prov. Ag. Entrate 11.2.2009 per gli anni 2008 e 2009).

PARAMETRI: i parametri consistono in un accertamento induttivo extracontabile che può essere utilizzato per gli anni 1995 - 1997 per i seguenti contribuenti purché non abbiano dichiarato ricavi o compensi superiori a € 5.164.568,99 (art. 3, co. 181 e 182, L. 549/1995 [CFF 6860] e D.P.C.M. 29.1.1996 e 27.3.1997 [CFF 6869 e 6953]):

1. imprese minori ed esercenti arti e professioni in contabilità semplificata;
2. imprese ed esercenti arti e professioni in contabilità ordinaria, quando questa risulti inattendibile in base al disposto di cui al D.P.R. 570/1996 [CFF 6916]).

N.B.: per gli anni successivi al 1997 i parametri trovano applicazione nei confronti dei soggetti

sopra indicati esclusivamente nei casi in cui:

1. esercitano attività per le quali non sono stati approvati gli studi di settore;
2. non sono soggetti agli studi di settore (sebbene approvati), in quanto ricorrono le cause di inapplicabilità degli stessi.

L'accertamento in base ai parametri non può essere effettuato ai fini Iva se non è stato preliminarmente eseguito ai fini delle imposte dirette, con esclusione del caso in cui il contribuente abbia adeguato i ricavi o compensi ai fini delle imposte dirette ma non anche Iva.

ACCERTAMENTO da STUDI di SETTORE: si veda art. 10, L. 146/1998 e relativo Commento.

ULTERIORI ACCERTAMENTI: gli accertamenti basati sui parametri o studi di settore non pregiudicano l'eventuale ulteriore azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria con riferimento a categorie reddituali diverse da quelle oggetto di accertamento; dall'1.1.2005 è ammessa la possibilità di procedere ad ulteriore azione accertatrice anche con riferimento alle (art. 1, co. 407 e 408, L. 311/2004):

- 1) categorie reddituali già oggetto di accertamento basato sui parametri/studi di settore;
- 2) ulteriori operazioni rilevanti ai fini Iva.

N.B.: dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2007 sono vigenti particolari limiti per gli accertamenti basati su presunzioni semplici al ricorrere di determinate condizioni esposte nel Commento all'art. 10-bis, L. 146/1998.

Anche la definizione mediante accertamento con adesione o omessa impugnazione degli accertamenti basati sugli studi di settore o parametri non esclude la possibilità di procedere ad ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali oggetto di adesione:

- 1) dall'1.1.2005: sempre (art. 1, co. 408, lett. b), L. 311/2004);
- 2) fino al 31.12.2004: nel caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi a prescindere dai limiti di cui all'art. 2, co. 4, lett. a), D.Lgs. 218/1997 (si veda Commento a quest'ultima norma) (art. 70, L. 342/2000 (cfr. 7121h)).

AZIONE PENALE: l'Amministrazione finanziaria non procede alla trasmissione della notizia di reato (in particolare di quello per infedele dichiarazione di cui all'art. 4, D.Lgs. 74/2000 - si veda relativo Commento) nei casi in cui la determinazione di maggiori ricavi, compensi e corrispettivi sia dovuta a:

- 1) accantonamenti basati sui risultati degli studi di settore (art. 10, co. 6, L. 146/1998 (cfr. 7080i));
- 2) dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2004: adeguamento spontaneo degli stessi nei risultati degli studi di settore (art. 1, co. 409, lett. c), L. 311/2004).

FONTI di INNESCO e POSSIBILI FORME di ACCERTAMENTO

POSSIBILI FONTI di INNESCO di ACCERTAMENTO ↓ TIPI di ACCERTAMENTO per DICHIARAZIONI PRESENTATE	ACCERTAMENTO su REDDITI da PARTECIPAZIONE PARAMETRI (1) REDDITOMETRO (2) STUDI di SETTORE: NON COERENZA DATI in POSSESSO dell'AMMINISTRAZIONE FIN. ACCERTAMENTO ANALITICO (anche analitico-induttivo) ACCERTAMENTO PARZIALE STUDI di SETTORE: NON CONGRUITÀ (3) ACCERTAMENTO INDUTTIVO
(1) Strumento di ricostruzione sintetica del reddito per soggetti esercenti attività d'impresa o arti e professioni non soggetti agli studi di settore: a seguito di numerose sentenze della Corte di Cassazione non possono più essere utilizzati per l'accertamento sintetico <i>tout court</i>, ma devono dare luogo, quanto meno, ad un invito al contribuente per un contraddittorio al fine di giungere ad un accertamento con adesione. (2) Strumento di determinazione sintetica del reddito per le persone fisiche attualmente caduto in disuso: in base alla Suprema Corte di Cassazione può essere utilizzato solo come mero segnale di anomalie nel reddito dichiarato dal contribuente. (3) Le posizioni che risultano non congrue agli studi di settore per i contribuenti che sono in contabilità ordinaria per opzione (al ricorrere delle condizioni di scostamento per 2 anni su 3) o in contabilità semplificata sono direttamente soggette all'accertamento del reddito come determinato dallo studio stesso (accertamento analitico-induttivo); i soggetti in contabilità ordinaria risultano, invece, soltanto «segnalati».	

- continua -

DICHIARAZIONE IRAP

OMESSA PRESENTAZIONE: la fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione Irap si realizza, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione nei termini, anche nei casi già illustrati a pag. 3 per la presentazione della dichiarazione dei redditi considerata omessa o nulla (art. 19, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3918v]).

OMESSA PRESENTAZIONE - SANZIONI: nel caso di omessa presentazione della dichiarazione Irap la sanzione prevista parte (art. 32, co. 1, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3919i]):

1. da € 258,00 a 1.032,00 nel caso in cui non siano dovuta imposta;
2. dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposta dovuta, con un minimo di € 258,00.

OMESSI o CARENTI VERSAMENTI: l'omesso, insufficiente o tardivo versamento degli acconti o dei saldi dovuti, nonché quello scaturente dalla liquidazione automatica o dal controllo formale della dichiarazione in base agli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 è soggetto ad una sanzione pari al 30% degli importi non versati. Nel caso di tempestivo versamento dell'imposta pur in assenza di presentazione della dichiarazione, l'Ufficio o ente accertatore procederà a riscuotere l'eventuale differenza fra l'imposta dovuta e quanto già versato.

TARDIVA PRESENTAZIONE della DICHIARAZIONE: la dichiarazione Irap presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine è:

1. considerata valida (art. 2, co. 7, D.P.R. 322/1998 [CFF 7044j] e quindi non permette l'accertamento d'ufficio previsto dal combinato degli artt. 30, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3919g] e 41, D.P.R. 600/1973 [CFF 6341] ossia la determinazione induttiva dell'imponibile basata anche su presunzioni semplici (prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza: si veda art. 41);
 2. soggetta alla medesima sanzione disposta per la dichiarazione omessa (si veda sopra).
- N.B.: per il ravvedimento sulla tardiva presentazione della dichiarazione Irap si applicano le medesime considerazioni già illustrate a pag. 4 per le dichiarazioni dei redditi.

DICHIARAZIONE CORRETTIVA: valgono le stesse norme illustrate per le dichiarazioni dei redditi (si veda pag. 5).

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: si applica la medesima disciplina già esposta per le dichiarazioni dei redditi (si veda pag. 5).

DICHIARAZIONE INFEDELE: risulta tale la dichiarazione in cui, ai fini delle singole imposte, sono indicati:

1. un imponibile inferiore a quello accertato in conseguenza di:
 - rettifiche sostanziali di componenti positivi e negativi dichiarati, effettuate non in base ai presupposti ed ai criteri di determinazione dell'imposta corrispondenti a quelli previsti dal T.U.I.R. per i redditi di impresa e di lavoro autonomo professionale, ma sulla base di rilievi di esclusiva rilevanza Irap che non comportano parallele rettifiche ai fini delle imposte sui redditi;
 - rettifiche sostanziali derivanti da recuperi operati in applicazione di norme del T.U.I.R., afferenti il reddito di impresa e di lavoro autonomo professionale; in questo caso la sanzione per infedele dichiarazione Irap verrà posta in concorso formale di violazioni (si veda art. 12, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento) con quella per infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette;
 2. un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante;
 3. un'indebita detrazione d'imposta o indebite deduzioni dall'imponibile.
- Rientrano, dunque, nella fattispecie della dichiarazione infedele le violazioni costituite da omissioni o inesatte indicazioni di dati aventi natura sostanziale ossia quelle che hanno effetto sulla determinazione dell'imponibile (ad esempio: omissione di componenti positivi, indicazione di componenti positivi in misura inferiore a quella effettiva, indicazione di componenti negativi superiori a quelli spettanti, indicazione di componenti negativi indeducibili, ecc.).

DICHIARAZIONE INFEDELE - SANZIONI: la sanzione prevista per tale fattispecie risulta dal 100 al 200% dell'ammontare della maggiore imposta dovuta o della differenza fra il credito dichiarato e quello spettante (art. 32, co. 2, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3919i]).

Qualora non trovino applicazione le sanzioni sopra riportate (violazioni sostanziali), si applica la sanzione da € 258,00 a 2.065,00 nei seguenti casi, quando costituiscono un effettivo ostacolo al normale esercizio dell'attività di controllo (cosiddetti errori non meramente formali - art. 33, D.Lgs. 446/1997 [CFF 3919i] e CM 4.6.1998, n. 141/E):

- dichiarazione non redatta in conformità al modello approvato con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate;
- dichiarazione con dati incompleti o inesatti relativamente al contribuente o rappresentante (se soggetto diverso da persona fisica), nonché quelli necessari per la determinazione dell'imposta dovuta od il compimento di controlli da parte dell'Amministrazione.

La sanzione da € 258,00 a 2.065,00 trova applicazione (indipendentemente dall'irrogazione di altre per violazioni sostanziali) anche nel caso di mancanza o incompletezza degli atti e documenti dei

- continua -

– segue da pag. preced. –

quali è prevista, su richiesta, l'esibizione all'Ufficio.

N.B.: risultano escluse dalla fattispecie della dichiarazione infedele quelle in cui l'errore o l'omissione del contribuente sono rilevabili in sede di controllo formale, cioè quelle rilevabili a seguito di liquidazione e controllo previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 (si veda Commento all'art. 13, D.Lgs. 471/1997).

MAGGIORE IMPOSTA: la base su cui calcolare le sanzioni per l'infedele dichiarazione è costituita dalla maggiore imposta ossia la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile (non necessariamente già liquidato) in base alle dichiarazioni ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 (si veda Commento all'art. 13, D.Lgs. 471/1997). La base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione, quindi, non deve comprendere anche le maggiori imposte liquidabili ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, ancorché le stesse siano rilevate in sede di controllo sostanziale della dichiarazione: per tali violazioni, infatti, è prevista la sanzione più favorevole del 30% (art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997). Nella determinazione della base di calcolo della sanzione per infedele dichiarazione si devono considerare anche il minor credito o il minor rimborso spettanti a seguito della rettifica.

STUDI di SETTORE OMESSI o INFEDELI: dall'1.1.2007 è prevista la sanzione dal 110% al 220% della maggiore imposta dovuta, qualora sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni (art. 32, co. 2-bis, D.Lgs. 446/1997 – art. 1, co. 27, L. 296/2006:

1. il maggiore imponibile accertato sulla base della corretta applicazione degli studi di settore sia superiore al 10% dell'imponibile dichiarato;
2. vi sia stata omessa o incompleta indicazione di dati nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti agli studi di settore ovvero è stata indicata una falsa causa di esclusione o inapplicabilità degli studi di settore.

Disposizioni Integrative: artt. 1-5, 38-43, D.P.R. 29.9.1973, n. 600

[CFF @ 6301 – 6305, 6338 – 6343]

– Accertamento delle imposte sui redditi –

Art. 1 – Dichiarazione dei soggetti passivi

1. Ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta. I soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, di cui al successivo art. 13, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi.
2. La dichiarazione è unica agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi e deve contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse. I redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni.
3. La dichiarazione delle persone fisiche è unica per i redditi propri del soggetto e per quelli di altre persone a lui imputabili a norma dell'articolo 4 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e deve comprendere anche i redditi sui quali l'imposta si applica separatamente a norma degli articoli 16, comma 1, lettere da d) a n-bis), e 18 dello stesso testo unico. I redditi di cui alle lettere a), b), c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 16 del predetto testo unico devono essere dichiarati solo se corrisposti da soggetti non obbligati per legge alla effettuazione delle ritenute di acconto.
4. Sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione:
 - a) le persone fisiche che non possiedono alcun reddito sempre che non siano obbligate alla tenuta di scritture contabili;
 - b) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta nonché redditi fondiari per un importo complessivo, al lordo della deduzione di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non superiore a lire 360.000 (€ 185,92) annue;
 - b-bis) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta e il reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del citato testo unico delle imposte sui redditi;
 - c) le persone fisiche non obbligate alla tenuta di scritture contabili che possiedono soltanto redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, reddito fondiario dell'abitazione principale e sue pertinenze purché di importo non superiore a quello della deduzione di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché altri redditi per i quali la differenza tra l'imposta lorda complessiva e l'ammontare delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13 del citato testo unico, e le ritenute operate risulta non superiore a lire 20 mila (€ 10,33). Tuttavia detti contribuenti, ai fini della scelta della destinazione dell'8 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche prevista dall'articolo 47 della legge 20 maggio 1985, n. 222, e dalle leggi che approvano le intese con le confessioni religiose di cui all'articolo 8, comma 3, della Costituzione, possono presentare apposito modello, approvato con il decreto di cui

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472

Art. 1 – OGGETTO [CFF @ 9464]

1. Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria.

C O M M E N T O

PRINCIPI GENERALI: il D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria (comprese le imposte locali, come ad esempio la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni – R.M. 3.3.1999, n. 36/E). Si considerano norme tributarie tutte quelle disciplinate come tali al momento della constatazione e non con riferimento a quelle vigenti all'epoca della violazione (C.M. 25.11.1998, n. 274/E). Da ciò discende che eventuali deroghe ai principi generali devono, quindi, essere previste esplicitamente da norme speciali.

Art. 2 – SANZIONI AMMINISTRATIVE [CFF @ 9465]

1. Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti.
2. La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.
3. La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.
4. I limiti minimi e massimi e la misura della sanzione fissa possono essere aggiornati ogni tre anni in misura pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti. A tal fine, entro il 30 giugno successivo al compimento del triennio, il Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, fissa le nuove misure, determinandone la decorrenza.

C O M M E N T O

SANZIONE TRIBUTARIA: nel sistema tributario viene introdotta un'unica sanzione amministrativa principale, ossia la sanzione pecuniaria, che sostituisce le precedenti soprattasse e pene pecuniarie; oltre alla sanzione amministrativa pecuniaria, ricorrendone i casi, possono essere irrogate anche le sanzioni accessorie (si veda l'art. 21, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento). La sanzione amministrativa, che consiste nell'obbligo al pagamento di una somma di denaro, ha una natura afflittiva e intimidatoria, cioè costituisce un deterrente rispetto alle violazioni: ad essa non è riconducibile in alcuna maniera una finalità anche risarcitoria. L'abolizione delle previgenti sanzioni trova conferma nell'art. 26, co. 1, il quale stabilisce che il riferimento alla soprattassa e alla pena pecuniaria, nonché ad ogni altra sanzione amministrativa, comunque denominata, contenuto nelle leggi vigenti, è sostituito dal riferimento alla sanzione pecuniaria di pari importo. La norma dispone chiaramente che la somma irrogata a titolo di sanzione non produce mai interessi. Rimangono, invece, dovuti gli interessi sulle maggiori imposte accertate, quelli moratori e di dilazione del pagamento (ad esempio in caso di rateizzazione degli importi dovuti a seguito di accertamento con adesione, omessa impugnazione o di conciliazione giudiziale: si vedano rispettivamente gli artt. 8, 15 e 14, D.Lgs. 218/1997 e relativi Commenti), in quanto tali interessi tendono a rimuovere il danno subito dall'Erario, rappresentato dalla mancata produttività del denaro e dal costo del medesimo.

PERSONALITÀ della SANZIONE: con tale principio viene stabilito che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione; in altre parole il soggetto cui sono imputate le conseguenze giuridiche della violazione è la persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo rispetto all'obbligo tributario. Il soggetto sanzionato, quindi, può non corrispondere (a differenza che nella normativa precedente) al soggetto passivo d'imposta (contribuente), il quale, comunque, risponde in via solidale del pagamento delle violazioni (C.M. 5.12.2000, n. 224/E, p.to 6.2.). Dal 2.10.2003 un'eccezione al principio della personalità è stata introdotta dall'art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 [CFF @ 9540]: le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime (C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.1 – si veda Commento all'art. 11, D.Lgs. 472/1997). La personalità della sanzione permette, quindi, l'applicazione dei principi di natura squisitamente penale: principio di legalità, di imputabilità, di colpevolezza, del favor rei, ecc.

MISURA della SANZIONE TRIBUTARIA: la sanzione tributaria può essere determinata in misura:
 ● variabile fra un limite minimo e un limite massimo (come per le pene pecuniarie);

– continua –

• **proporzionale al tributo cui si riferisce la violazione (come per le soprattasse).**
 Ogni triennio è prevista la possibilità di adeguare la misura delle sanzioni, in considerazione dell'eventuale variazione del potere d'acquisto della moneta. L'adeguamento delle sanzioni e la relativa decorrenza avvengono entro il 30.6 successivo al compimento del triennio nella misura massima pari all'intera variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nei tre anni precedenti.

Disposizioni Integrative: art. 7, D.L. 30.9.2003, n. 269, conv. con L. 24.11.2003, n. 326 [CFF @ 9540]

- Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie -

1. Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.
2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto.
3. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili.

Art. 3 - PRINCIPIO di LEGALITÀ [CFF @ 9466]

1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.
2. Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.
3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

C O M M E N T O

PRINCIPIO di LEGALITÀ: nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima del momento della commissione della violazione. Con tale espressione la norma sancisce che la determinazione dei fatti che costituiscono violazione punibile sia riservata esclusivamente al legislatore: è, quindi, vietata la cosiddetta **integrazione analogica** a casi diversi da quelli contemplati dalle norme sanzionatorie, ferma restando l'ammissibilità, in linea generale, dell'interpretazione estensiva, in quanto riconducibile invece al contenuto intrinseco delle norme stesse.

PRINCIPIO dell'IRRETROATTIVITÀ: nessuna violazione della norma tributaria può comportare l'irrogazione della sanzione se la relativa previsione legislativa non era in vigore al momento in cui essa è stata commessa. Il principio dell'irretroattività, inoltre, esclude che possano operare retroattivamente le norme che:

- introducono nuove sanzioni;
- rendono più onerosa una sanzione già esistente.

«**FAVOR REI**»: il principio del *favor rei* prevede due casistiche diverse:

1. **eliminazione della sanzione o della violazione:** salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che in base ad una legge sopravvenuta non costituisce più violazione punibile;
2. **mutamento della sanzione:** se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni diverse, è necessario applicare la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

ELIMINAZIONE della SANZIONE: risulta molto importante sottolineare che in questo caso o in quello in cui è eliminata la violazione, la previsione di cui al punto 1. sopra può essere derogata da altra legge, in quanto non ha valore costituzionale.

Tale deroga può essere, infatti, disposta, ad esempio, nei casi in cui la norma sanzionatoria per circostanze eccezionali abbia una prevedibile efficacia temporale limitata, per evitare che il *favor rei* comporti l'impunità del soggetto, che è in grado di prevedere agevolmente l'abrogazione della disposizione sanzionatoria.

Ulteriore limite del *favor rei* è rappresentato dall'intervenuto pagamento della sanzione, poiché colui che ha pagato non può chiedere la restituzione di quanto già versato; anche in presenza di provvedimento definitivo non è, invece, possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute. La previsione di cui al punto 1. alla voce precedente (*favor rei*), inoltre, trova applicazione nei casi in cui:

- la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del

– segue da pag. preced. –

comportamento prima sanzionabile;

- venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria.

Nel caso di mutamento di una norma per cui diviene lecito un comportamento posto in essere in un momento in cui era sanzionato, si possono verificare i seguenti casi:

1. la sanzione non è stata ancora irrogata: non può più essere irrogata alcuna sanzione;
2. la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma: l'Amministrazione finanziaria non può pretendere alcun pagamento;
3. l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo: l'Amministrazione finanziaria deve restituire quanto percepito;
4. l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo: il contribuente non può più pretendere alcun rimborso di quanto già versato.

PROVVEDIMENTO DEFINITIVO: qualora il procedimento di irrogazione della sanzione sia ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge che sopprime l'obbligo tributario, la non sanzionabilità delle violazioni si estende anche alle violazioni commesse in precedenza. Non può considerarsi «in corso» il procedimento tributario giunto alla fase della riscossione coattiva, in dipendenza dell'intervenuta definitività del provvedimento amministrativo o del passaggio in giudicato della sentenza (C.M. 3.8.2001, n. 77/E, p.to 3.2.). Si considerano definitivi gli atti per i quali sia già scaduto il termine per proporre ricorso avanti alle Commissioni Tributarie senza che lo stesso sia stato presentato alla data di entrata in vigore della nuova norma; viceversa se risulta già notificato l'atto di contestazione o di irrogazione immediata della sanzione ma non è ancora decorso il termine di 60 giorni (più eventuale sospensione feriale dei termini) per proporre ricorso avanti ai giudici tributari, detti provvedimenti non sono divenuti definitivi (C.M. 11.2.2002, n. 23 Dip. Centr. Fisc. locale).

SOPPRESSIONE di OBBLIGHI TRIBUTARI: ai fini sanzionatori deve ritenersi che un determinato obbligo tributario può considerarsi soppresso quando, in base ad una norma sopravvenuta, l'obbligo stesso sia stato del tutto eliminato o sostituito con altri obblighi differenti per contenuto e finalità; ciò non si verifica quando il predetto obbligo sia stato sostituito con adempimenti che rispondono alle medesime finalità del primo (cosiddetta «riformulazione dell'obbligo» – C.M. 25.1.2002, n. 6/E, p.to 1.10). Secondo la Corte di Cassazione la soppressione di un'imposta a partire da una certa data non fa venire meno la sanzionabilità di violazioni commesse in vigenza dell'imposta (Corte di Cassazione, sez. V, civ., sent. 24.11.2006, n. 24991 e, in senso conforme, sent. Cassazione 6189/2006); in passato, però, la medesima Corte di Cassazione si era pronunciata in senso opposto (Corte di Cassazione, sez. V, civ., sent. 16.12.2005, n. 27760).

MUTAMENTO della SANZIONE: nel caso in cui una determinata violazione sia sanzionata in modo diverso nel tempo, si deve applicare la legge più favorevole al trasgressore, anche quando la violazione sia stata commessa nel vigore di una norma che stabiliva una sanzione più grave. In caso di mutamento della sanzione a favore del contribuente (la sanzione resta, ma è più lieve) il trasgressore ha quindi il diritto ad un ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da poter corrispondere quella più favorevole. In questa ipotesi, tuttavia, la definitività del provvedimento di irrogazione della sanzione impedisce l'applicazione del regime più favorevole, anche nel caso in cui la sanzione non sia stata ancora pagata.

Qualora venga introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento della violazione, possono, quindi, verificarsi i seguenti casi:

1. la sanzione non è stata ancora irrogata: deve essere irrogata la sanzione più mite;
2. la sanzione è stata irrogata, ma il provvedimento non è ancora divenuto definitivo: la sanzione da applicare è quella più favorevole, con diritto per il trasgressore alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza;
3. la sanzione è stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo: la sanzione irrogata in base all'originaria previsione meno favorevole rimane dovuta.

L'individuazione della norma più favorevole deve avvenire considerando gli aspetti concreti (tenendo, quindi, conto anche delle circostanze aggravanti ed attenuanti o esimenti eventualmente previste dalla legge) e non in astratto: l'Ufficio o ente impositore deve, quindi, paragonare i risultati che derivano dall'applicazione delle due norme alla situazione specifica ed applicare quella che, in relazione alla singola violazione autonomamente irrogabile, conduce a conseguenze meno onerose per il trasgressore.

ESEMPIO di APPLICAZIONE del «FAVOR REI»

Qualora la nuova legge elevi il massimo della sanzione e diminuisca il minimo, l'ente accertatore dovrà applicare la norma più favorevole al caso concreto del soggetto che abbia violato la norma ossia:

- la vecchia legge, se nel caso concreto l'ente ritiene di dover applicare il massimo;
- la nuova norma, se l'ente ritiene debba essere applicato il minimo.

Si considera più favorevole la norma che, in relazione alla singola violazione autonomamente irrogabile, conduce a conseguenze meno onerose per il trasgressore.

– continua –

«FAVOR REI» e SANZIONI APPLICABILI		
	Eliminazione della sanzione o della violazione	Mutamento della sanzione
Sanzione non ancora irrogata	Nessuna sanzione	Sanzione più mite
Sanzione irrogata e provvedimento non definitivo	Non pagamento sanzione o restituzione di quanto già pagato	Sanzione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto già pagato
Sanzione irrogata e provvedimento definitivo	Non pagamento sanzione, con impossibilità di chiedere la restituzione di quanto già pagato	Sanzione già irrogata

Art. 4 – IMPUTABILITÀ [CFF @ 9467]

1. Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere.

COMMENTO

IMPUTABILITÀ: l'art. 4, D.Lgs. 472/1997 richiama il principio in base al quale l'irrogazione della sanzione presuppone che l'autore della violazione sia in possesso, in base ai criteri indicati nel codice penale, della capacità di intendere e di volere. Il codice penale (artt. 85 e segg.) prevede che l'imputabilità sia esclusa nei seguenti casi:

- infermità di mente;
- ubriachezza e intossicazione da stupefacenti, purché determinati da caso fortuito o forza maggiore, tali da escludere, appunto, la capacità di intendere e di volere. L'imputabilità non è esclusa in tutti i casi in cui lo stato di incapacità è dipeso da comportamento volontario o colposo del soggetto;
- in ogni caso qualora il trasgressore sia minore di 14 anni.

I minori di 18 anni ma di età non inferiore ai 14 anni sono considerati, per presunzione legale, capaci di intendere e volere, salvo prova contraria (art. 98 c.p.).

Le fattispecie più concretamente possibili di non punibilità sono rappresentate da violazioni commesse da parte di (C.M. 10.7.1998, n. 180/E):

1. persona interdetta dopo la pronuncia di interdizione;
2. minore emancipato esercente attività d'impresa (previa autorizzazione del tribunale ex art. 397 c.c.) che dimostri la propria incapacità di intendere e di volere.

N.B.: dal 2.10.2003 la disposizione in commento non risulta applicabile alle violazioni commesse (nello svolgimento delle proprie mansioni) da amministratori, manager, rappresentanti, dipendenti e simili di società od enti dotati di personalità giuridica (art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 e C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.1: si veda Commento all'art. 11, D.Lgs. 472/1997).

Art. 5 – COLPEVOLEZZA [CFF @ 9468]

1. Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili in caso di dolo o colpa grave.
2. Nei casi indicati nell'articolo 11, comma 1, se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente lire cento milioni (€ 51.645,69), salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel medesimo articolo 11, comma 1. L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4.
3. La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e delle portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo.

4. È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento.

C O M M E N T O

SOCIETÀ o ENTI DOTATI di PERSONALITÀ GIURIDICA: dal 2.10.2003 la norma in commento non trova applicazione per le violazioni commesse (nello svolgimento delle proprie mansioni) da amministratori, manager, rappresentanti, dipendenti e simili di organizzazioni dotate di personalità giuridica (art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 e C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.1). Le violazioni commesse da queste ultime risultano, infatti, sempre punibili (si veda Commento all'art. 11, D.Lgs. 472/1997).

COLPEVOLEZZA: per le violazioni tributarie ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa; conseguenza diretta è che per poter sanzionare una violazione è necessario che questa sia stata compiuta quantomeno con colpa (anche semplice).

CONSULENZA TRIBUTARIA: quando l'attività di consulenza tributaria comporti la soluzione di problemi interpretativi o di compiti complessi, le violazioni commesse nel suo esercizio sono punibili esclusivamente se derivanti da dolo o colpa grave; è, invece, escluso che la semplice colpa permetta di configurare una violazione punibile a carico del consulente. Le violazioni commesse dal consulente nell'esercizio di compiti di carattere esecutivo (come ad esempio: la tenuta delle scritture contabili), infine, rimangono punibili anche se commesse con colpa semplice.

CONSULENTI TRIBUTARI: la limitazione della responsabilità al dolo ed alla sola colpa grave per violazioni relative all'interpretazione delle norme tributarie che si traducano in problemi di speciale difficoltà riguarda:

- i soggetti esercenti una libera professione iscritti ad un albo professionale (ragionieri o dottori commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, ecc.);
- liberi professionisti non iscritti ad alcun albo, in quanto la consulenza tributaria non costituisce attività protetta ed è, quindi, esercitabile indipendentemente dall'iscrizione in un albo professionale;
- responsabili delle associazioni di categoria ed altri soggetti non professionisti, in quanto la consulenza tributaria può essere erogata anche non in dipendenza della stipulazione di un vero e proprio contratto d'opera.

Sono, invece, esclusi dalla limitazione della responsabilità i dipendenti del contribuente (dal 2.10.2003 solo se quest'ultimo non è dotato di personalità giuridica) quando lo svolgimento delle attività di consulenza tributaria rientri nelle loro funzioni o incombenze (si veda art. 11 e relativo Commento). N.B.: il principio della personalità oggettiva introdotto per le società ed enti dotati di personalità giuridica non ha modificato il regime di responsabilità personale previsto per professionisti e consulenti tributari anche per prestazioni erogate a favore delle predette società (enti) dotati di personalità giuridica (si veda Commento all'art. 11, D.Lgs. 472/1997).

ESEMPIO di COLPEVOLEZZA

Per le violazioni relative alla tenuta della contabilità e/o alle dichiarazioni dei redditi, Iva ed Irap risponde:

1. per dolo e colpa (semplice o grave) il contribuente che le abbia sottoscritte e come tale sia presunto autore delle violazioni ai sensi dell'art. 11, co. 2, salvo il caso 2. sotto;
2. per dolo e colpa, il professionista cui il contribuente abbia tempestivamente trasmesso i dati da tradurre nella contabilità a questi affidata;
3. per dolo e colpa grave, il professionista cui il contribuente abbia tempestivamente trasmesso i dati da tradurre nella contabilità a questi affidata nel caso di violazioni conseguenti a pareri tecnici in materia opinabile o particolarmente complessa anche dal punto di vista dell'interpretazione.

COLPEVOLEZZA e PUNIBILITÀ: FATTISPECIE

DIPENDENTI

DOLO e COLPA
(anche semplice)

Sempre, purché la consulenza rientri nelle mansioni o funzioni

ALTRI SOGGETTI e PROFESSIONISTI

DOLO e COLPA GRAVE

Consulenza tributaria inerente problemi di particolare complessità

DOLO e COLPA
(anche semplice)

Compiti tributari di natura ordinaria

COLPA: sussiste quando l'evento non è voluto dall'agente e si verifica a causa di negligenza, imprudenza o imperizia ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (art. 43 c.p.). In particolare in campo tributario si ritiene che sussista colpa ogni qualvolta le violazioni siano conseguenza di:

1. **negligenza:** insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge fiscale;
2. **imprudenza:** atteggiamenti o decisioni avventati (cioè presi senza le cautele consigliate dalle circostanze) nei comportamenti volti all'adempimento degli obblighi tributari;
3. **imperizia:** insufficiente conoscenza degli obblighi tributari dovuta ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali.

IMPERIZIA COLPEVOLE: è ravvisabile nei casi in cui un individuo, direttamente o ricorrendo all'ausilio di altri, non abbia mantenuto un comportamento caratterizzato da diligenza e prudenza; in altre parole, l'imperizia colpevole si verifica:

- quando si ritiene che un soggetto, in considerazione della propria attività, sia in grado di conoscere ed interpretare correttamente la legge;
- quando una persona, non in grado di curare personalmente l'adempimento degli obblighi fiscali, è nella condizione di rendersi conto dell'insufficienza delle sue cognizioni e della necessità di sopprimere a tale mancanza.

Sussiste la presunzione che la violazione di una norma sia dovuta, quanto meno, ad un comportamento colposo, salva la successiva verifica nel corso del procedimento per l'irrogazione della sanzione della reale esistenza di colpa ovvero l'individuazione dell'esistenza di dolo o colpa grave. Il contribuente che dimostri di aver tenuto un comportamento diligente non potrà essere assoggettato a sanzione tributaria. Nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione delle sanzioni (artt. 16 e 17, co. 1, D.Lgs. 472/1997) dovrebbero essere riportati gli elementi che denunciano negligenza, imprudenza o imperizia; in assenza di indicazioni la sussistenza della colpa è, comunque, ricavabile dall'individuazione della norma violata e dei fatti attribuiti al trasgressore (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

COLPA GRAVE: sussiste solo nei casi di:

- imperizia, negligenza o imprudenza di indiscutibile evidenza;
- per gli errori di diritto, impossibilità di dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata.

La sussistenza di colpa grave richiede, quindi, la presenza di violazioni che:

1. risultino palesi sia sul piano dei fatti che su quello dell'interpretazione;
2. siano tali da comportare l'evidente macroscopica inosservanza degli obblighi tributari elementari.

L'inadempimento occasionale agli obblighi di versamento del tributo non si considera determinato da colpa grave; al contrario, l'inadempimento sistematico ad obblighi di versamento può essere determinato da colpa grave, se non da dolo.

La differenza esistente fra colpa grave e dolo è costituita dalla possibilità di individuare con certezza nel secondo caso il carattere intenzionale della violazione.

DOLO: si considera dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero di ostacolare l'attività amministrativa di accertamento. In altre parole, la sussistenza del dolo è accertabile solo in presenza di una volontà dell'autore della violazione consapevolmente diretta all'evasione; non è mai doloso, quindi, un comportamento che, pur violando la legge tributaria, non persegua intenzionalmente l'evasione.

DOLO e COLPA - MOTIVAZIONE: al contrario della colpa semplice (si veda sopra) il dolo e la colpa grave non possono in alcun caso essere presunti; l'Ufficio o l'ente impositore devono necessariamente motivare in maniera specifica la motivazione della loro sussistenza ed indicare i relativi elementi probatori. Ricorrendo i casi di dolo o colpa grave, quindi, sarebbe opportuno per l'Ufficio od ente impositore ricorrere al procedimento di irrogazione mediante atto di contestazione in luogo di quello di irrogazione immediata, in quanto il primo consente al contribuente (ed agli eventuali coobbligati) una difesa già nella fase amministrativa (si veda art. 16, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento).

DIPENDENTI, RAPPRESENTANTI e AMMINISTRATORI: è previsto il limite di € 51.645,69 per la sanzione irrogabile a seguito di una violazione commessa con colpa semplice (non grave) da un soggetto (autore materiale), diverso dal contribuente, che non ne abbia tratto diretto vantaggio. Tale limite non opera, invece, per la società (ente, associazione) o persona fisica nel cui interesse abbia agito l'autore della violazione, che rimane illimitatamente responsabile per l'intero importo della sanzione. Il limite di € 51.645,69 può essere adeguato secondo le disposizioni già illustrate nel commento dell'art. 2, D.Lgs. 472/1997.

I soggetti ai quali si applica il predetto limite di sanzione sono così individuati (art. 11, co. 1):

- dipendenti (compresi tutti coloro che si trovano nella condizione di agire nell'interesse del contribuente ed in rapporto di fatto assimilabile a quello di lavoro subordinato quali, ad esempio, il collaboratore coordinato e continuativo, il socio lavoratore di società cooperativa o il lavoratore in rapporto di dipendenza con una società capogruppo addetto a mansioni di rilevanza fiscale proprie di una società controllata o collegata), rappresentanti legali e negoziali di una persona fisica nell'adempimento del loro ufficio o mandato;

– segue da pag. preced. –

- **dipendenti, rappresentanti o amministratori, anche di fatto, di società, associazioni od enti con o senza personalità giuridica nell'adempimento delle loro funzioni o incombenze; dal 2.10.2003 le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica (art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 e C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.1).**

Il riferimento al mancato **vantaggio diretto** tratto dall'autore della violazione, che impedisce l'operare della limitazione della responsabilità, va interpretato restrittivamente; si deve trattare di un **beneficio** che si **traduce immediatamente nel patrimonio del soggetto**, per cui è da escludersi (ad esempio) il vantaggio derivante all'amministratore, al socio o al dipendente titolare di quote o azioni della società dall'eventuale incremento dei dividendi o delle quote di utile connesso al vantaggio fiscale conseguito dalla società medesima in dipendenza dalla violazione (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

Il **limite sanzionatorio di € 51.645,69** opera sulla **sanzione calcolata secondo le regole del concorso di violazioni, della continuazione e del cumulo giuridico, considerando anche l'eventuale maggiorazione derivante dall'applicazione della recidiva** (si vedano rispettivamente artt. 12 e 7, co. 3, nonché relativi Commenti). Il **limite sanzionatorio di € 51.645,69** copre **tutte le violazioni di carattere sostanziale** (incidenti, cioè, sull'ammontare o sul pagamento del tributo) **commesse dalla persona, anche se riferite a più esercizi e a più tributi facenti capo ad un unico ente impositore, fino al momento in cui la continuazione sia stata interrotta dalla constatazione delle violazioni.**

ESEMPIO di APPLICAZIONE del LIMITE di € 51.645,69 – CONTINUAZIONE

Constatazione avvenuta nel 2009 di violazioni riguardanti infedeltà delle dichiarazioni ai fini Irpef ed Iva relative agli anni 2005 e 2006 con irrogazione della sanzione unica ai sensi dell'art. 12, co. 2, 3 e 5, D.Lgs. 472/1997.

L'autore della violazione riferisce di aver commesso le medesime violazioni anche nelle dichiarazioni presentate nel 2008 (anno di commissione della violazione) per l'anno 2007.

In tal caso, l'Ufficio, se ed in quanto ritenga di provvedere al nuovo accertamento e alla contestazione della violazione per l'anno 2007, dovrà rideterminare la sanzione unica tenendo conto della continuazione ulteriore: il limite di € 51.645,69 opererà rispetto alla maggior sanzione così determinata. Nel caso in cui sia stata già corrisposta la somma relativa alla sanzione in precedenza determinata in somma inferiore a € 51.645,69 potrà essere pretesa, dall'autore delle violazioni continuate, soltanto la differenza fino a concorrenza di quest'ultimo ammontare. Se, invece, la sanzione precedentemente determinata raggiungeva o superava i € 51.645,69 e questi sono stati già corrisposti, null'altro può essere preteso, salva la responsabilità dei soggetti obbligati in via solidale ai sensi dell'art. 11, D.Lgs. 472/1997.

Art. 6 – CAUSE di NON PUNIBILITÀ [CFF @ 9469]

1. Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili. In ogni caso, non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative, ancorché relative alle operazioni disciplinate dal decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, se differiscono da quelle accertate in misura non eccedente il cinque per cento.
2. Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.
3. Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.
4. L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.
5. Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.
- 5-bis. Non sono inoltre 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 del tributo.

COMMENTO

ERRORE di FATTO: si verifica quando il soggetto ritiene di tenere un comportamento diverso da quello vietato dalla norma sanzionatoria (ad esempio: reputa di avere compilato una dichiarazione di

– continua –

successione completa e fedele in quanto ignora l'esistenza di determinati beni nell'asse ereditario). La norma esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se questo ultimo dipende da **imprudenza, negligenza o imperizia** dell'autore della violazione, non vale ai fini dell'esclusione della responsabilità; se il trasgressore, invece, ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dall'art. 5, D.Lgs. 472/1997. Dal 2.10.2003 le società o enti dotati di **personalità giuridica** dovrebbero risultare, quindi, **sempre sanzionabili** (si veda Commento all'art. 11, D.Lgs. 472/1997).

RILEVAZIONI e VALUTAZIONI: le rilevazioni e valutazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili nonché corretti criteri di stima non si traducono mai in violazioni punibili. Conseguenza di ciò è quella di rendere non sanzionabili, ad esempio, le violazioni consistenti nell'inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito d'impresa, ossia l'errata imputazione ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, di costi o ricavi determinati, purché siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

VALUTAZIONI ESTIMATIVE: entro una certa soglia di tolleranza non sono sanzionabili, in quanto viene normativamente esclusa la colpa quando il valore dichiarato differisce da quello accertato in misura pari o inferiore al 5%. Tale limite vale anche per le operazioni straordinarie disciplinate dal D.Lgs. 8.10.1997, n. 358 [CFF 5639], abrogato per le operazioni effettuate dall'1.1.2004 (art. 3, co. 2, D.Lgs. 12.12.2003, n. 344).

ERRORE di DIRITTO: non è punibile l'autore di una violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle relative disposizioni, nonché da indeterminazione delle richieste di informazioni da parte dell'Ufficio e dei modelli di dichiarazione e per il pagamento. Quest'ultimo caso estende anche agli Uffici e al giudice ordinario quanto già previsto per le Commissioni Tributarie dall'art. 8, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4559], ossia la possibilità di dichiarare la non applicabilità delle sanzioni tributarie alle violazioni dipendenti da obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme cui si riferiscono.

INCERTEZZA sulla NORMA: è prevista la non punibilità per la violazione di norme obiettivamente equivocate, per le quali, cioè, sussista un'oggettiva incertezza sulla loro portata. Risultano tali le norme che ammettono interpretazioni diverse e che non consentono, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato preciso (ad esempio: leggi di recente emanazione rispetto alle quali non si sia formato un orientamento interpretativo definito, ovvero coesistano orientamenti contraddittori).

IGNORANZA della NORMA: l'ignoranza delle norme tributarie non ha rilevanza sulla non punibilità dell'autore di una violazione a meno che si tratti di ignoranza inevitabile. In questo ultimo caso è onere del trasgressore dimostrare di avere fatto tutto il possibile per uniformarsi alla legge.

FORZA MAGGIORE: è causa di non punibilità di un illecito. Per «forza maggiore» s'intende ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento di un soggetto (ad esempio: interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire il raggiungimento del luogo ove il pagamento può essere eseguito o sciopero che non renda possibile l'esecuzione dell'adempimento dovuto); la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto.

OMESSO PAGAMENTO DOVUTO A TERZI: il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili per il mancato pagamento del tributo qualora dimostrino che il fatto è contemporaneamente:

1. **addebitabile esclusivamente a terzi** cui sia stato conferito mandato di pagamento, indipendentemente dalla qualifica di questi ultimi;

2. **stato denunciato all'Autorità giudiziaria** (non è necessaria la condanna penale del terzo). La non punibilità, quindi, è disposta per legge al ricorrere di entrambe le condizioni sopra riportate e purché il mandato avente oggetto l'esecuzione del pagamento sia stato conferito a soggetto affidabile secondo criteri di ordinaria diligenza (non vi sia, cioè, una *culpa in eligendo*).

Rimangono, inoltre, valide le disposizioni per la condotta illecita esclusivamente di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti iscritti negli appositi albi (si veda sotto); in tale caso non è necessaria l'indagine relativa alla *culpa in eligendo*, ossia che il mandato avente per oggetto l'esecuzione del pagamento sia stato conferito a soggetto non affidabile secondo criteri di ordinaria diligenza. Rimane, comunque, applicabile la responsabilità personale del consulente quando questi abbia agito con dolo o colpa grave ovvero, nelle ipotesi già indicate e rispetto all'esecuzione di obblighi «materiali», abbia agito anche con colpa semplice (si veda art. 5, co. 1, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento).

CONSULENTE INFEDELE: la riscossione delle sanzioni tributarie nel caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento d'imposta è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione dipenda dalla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti iscritti negli appositi albi (art. 1, L. 11.10.1995, n. 423 [CFF 7372] e Cassazione, Sentenza 15.1.2009, n. 884); ricorrendo le condizioni sopra riportate, tale procedura risulta applicabile anche nel caso di mandato conferito a terzi diversi dai soggetti iscritti in appositi albi (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

La procedura risulta così articolata:

1. il contribuente o sostituto d'imposta deve pagare l'imposta dovuta [anche ratealmente, previa dimostrazione di comprovate difficoltà economiche e rilascio di garanzia nella forma prevista dall'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972 - N.B.: dall'1.1.2005 in casi analoghi (pagamenti rateali a seguito di accertamento con adesione o omessa impugnazione) è stata prevista la prestazione di idonea garanzia non essendo più necessario che quest'ultima assuma la forma prevista dall'art. 38-bis, D.P.R. 633/1972; l'art. 1, co. 418 e 419, L. 311/2004 nulla ha disposto, però, riguardo la garanzia qui commentata], denunciare il fatto illecito all'Autorità giudiziaria, presentare copia della denuncia e istanza di sospensione dal pagamento delle sanzioni alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente dimostrando di aver versato al professionista le somme necessarie al pagamento omesso, ritardato o insufficiente;
2. la Direzione Regionale delle Entrate sospende la riscossione delle sanzioni e procede (D.M. 2.2.1996 [CFF @ 7375a]):
 - allo sgravio nei confronti del contribuente ed alla commutazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni nei confronti del professionista nel caso di sentenza di condanna penale;
 - alla revoca del provvedimento di sospensione ed alla riscossione delle sanzioni, maggiorate del 50%, nei confronti del contribuente nel caso di assoluzione del professionista.

VIOLAZIONI MERAMENTE FORMALI: non sono punibili le violazioni che contemporaneamente soddisfano le seguenti condizioni (art. 7, co. 1, lett. a), D.Lgs. 32/2001):

1. non arrecano danno all'azione di controllo;
2. non pregiudicano la determinazione dell'imponibile e dell'imposta, nonché il versamento del tributo.

Tale disposizione è stata esplicitamente introdotta a seguito della previsione di cui all'art. 10, co. 3, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF @ 7120] (cosiddetto Statuto del contribuente). Fino al 19.3.2001 era previsto solo il ravvedimento operoso gratuito su tali violazioni, purché quest'ultimo avvenisse entro 3 mesi. La natura meramente formale è più facilmente ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legate cioè all'ammontare del tributo. La valutazione del fatto che una violazione presenti o meno le caratteristiche di violazione meramente formale deve avvenire da parte dell'Ufficio accertatore o ente impositore in concreto (ossia dopo la commissione della violazione in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo) e non, invece, in astratto (cioè sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito).

Si può verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere sull'attività di controllo (ad esempio: dichiarazioni incomplete o inesatte nei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente - art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997 [CFF @ 9456]) non siano punibili, essendo risultato in concreto che tali violazioni non abbiano ostacolato l'azione dell'Ufficio (C.M. 3.8.2001, n. 77/E, p.to 3.1.).

Non si considerano mai violazioni meramente formali e risultano, quindi, sempre sanzionabili:

- l'omessa presentazione entro termini predeterminati dalla legge di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo (ad esempio: mancata presentazione della dichiarazione dei redditi anche nel caso in cui non siano dovute imposte, omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta anche se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme siano state interamente versate, omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva anche qualora il soggetto effettui esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, ovvero mancata presentazione della comunicazione annuale Iva);
- tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese, in quanto quest'ultima risulta già iniziata (ad esempio: la mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o l'inottemperanza all'invito a comparire in Ufficio, l'omessa tenuta delle scritture contabili ed il rifiuto di esibire la documentazione richiesta in sede di accessi).

ENTRATA in VIGORE: la non sanzionabilità delle violazioni meramente formali vale sia per quelle commesse dall'1.8.2000 (data di entrata in vigore della L. 27.7.2000, n. 212) che per quelle commesse precedentemente, purché il procedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione non fosse ancora giunto a termine a tale data (C.M. 3.8.2001, n. 77/E, p.to 3.3.). Rimane comunque opportuno, anche in virtù del principio di buona fede e correttezza nei rapporti con il Fisco, per il contribuente che sia incorso in violazioni meramente formali procedere alla loro regolarizzazione. Per le violazioni formali che siano di ostacolo all'attività di controllo è previsto il ravvedimento operoso (si veda art. 13, co. 1 e relativo Commento).

Disposizioni Integrative: art. 38-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633 (come modificato dal D.L. 30.9.2003, n. 269, conv. con modif. con D. 24.11.2003, n. 326)

- Esecuzione dei rimborsi -

Vedi Disposizioni Integrative dell'art. 5, D.Lgs. 471/1997.

Disposizioni Integrative: art. 8, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFF @ 4659]

- Errore sulla norma tributaria -

1. La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

Disposizioni Integrative: art. 1, L. 11.10.1995, n. 423 [CFF @ 7372]*- Sanzioni a carico del consulente infedele -*

1. La riscossione delle soprattasse e delle pene pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, iscritti nei rispettivi albi in dipendenza del loro mandato professionale.
2. La sospensione è disposta dal responsabile della direzione regionale delle entrate territorialmente competente, che provvede su istanza del contribuente o del sostituto d'imposta, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria, dopo il pagamento dell'imposta ancora dovuta, e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.
3. Dopo che la sentenza di condanna o quella di applicazione della pena su richiesta delle parti che accertino l'esistenza del reato a carico del professionista di cui al comma 1 sono divenute irrevocabili, l'ufficio tributario che ha irrogato le sanzioni commuta l'atto di irrogazione a carico del professionista e ne dispone lo sgravio in favore del contribuente. Qualora intervenga una sentenza declaratoria di amnistia o di intervenuta prescrizione del reato o di non doversi procedere per motivi di natura processuale, il contribuente continuerà ad avvalersi della sospensione del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie a condizione che promuova azione civile entro tre mesi dalla sentenza, fornendone prova all'ufficio tributario competente. In tale ipotesi, alla sospensione consegue lo sgravio del pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie qualora il professionista sia condannato nel giudizio civile con sentenza irrevocabile.
4. Nel caso in cui l'azione penale nei confronti del professionista si concluda con una sentenza assolutoria, l'ufficio tributario revoca il provvedimento di sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente con una maggiorazione pari al 50 per cento delle stesse.
5. Il cancelliere presso l'ufficio giudiziario che ha pronunciato la sentenza nei confronti del professionista ne dà notizia, entro sessanta giorni dalla data in cui è divenuta irrevocabile, alla direzione regionale delle entrate territorialmente competente. I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni sono sospesi per tutta la durata del giudizio penale a carico del professionista.
6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono previste le modalità di commutazione delle sanzioni a carico del professionista, dello sgravio a favore del contribuente e della trasmissione delle notizie fra direzione regionale delle entrate ed ufficio tributario impositore.
- 6-bis. In presenza dei presupposti di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti e dei sostituti d'imposta per i quali sussistono comprovate difficoltà di ordine economico, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio competente per territorio può disporre la sospensione della riscossione del tributo il cui versamento risulta omesso, ritardato o insufficiente e dei relativi interessi per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché, alla fine del biennio, la dilazione in dieci rate dello stesso carico. La sospensione e la rateazione sono disposte previo rilascio di apposita garanzia nelle forme di cui all'articolo 38-bis, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e di durata corrispondente al periodo dell'agevolazione concessa. Sono dovuti gli interessi indicati dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.
7. Le disposizioni della presente legge si applicano, per i periodi di imposta precedenti la data della sua entrata in vigore, anche nel caso di incarichi conferiti a soggetti non iscritti in albi professionali.

Art. 7 - CRITERI di DETERMINAZIONE della SANZIONE [CFF @ 9470]

1. Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali.
2. La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali.
3. La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.
4. Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

COMMENTO

DETERMINAZIONE della SANZIONE: nella determinazione quantitativa della sanzione si devono

- continua -

— segue da pag. preced. —

considerare:

1. la gravità della violazione;
2. l'entità quantitativa del tributo la cui riscossione è impedita o messa in pericolo; in tale valutazione si deve anche tener conto della proporzione fra imposta evasa ed imposta complessivamente dovuta;
3. la personalità dell'autore della violazione e le sue condizioni economiche e sociali.

Nella valutazione degli elementi sopra esposti possono essere anche presi in considerazione: le caratteristiche della condotta (dolosa, più o meno gravemente colposa, ecc.) dell'agente, le modalità più o meno insidiose della condotta, con particolare riguardo anche al comportamento successivo del soggetto agente ossia all'opera da lui svolta per l'attenuazione o l'eliminazione delle conseguenze (autodenuncia spontanea, ecc.).

PRECEDENTI FISCALI: la personalità del trasgressore, ai sensi del comma 2, può essere desunta anche dai suoi precedenti fiscali; a tale fine l'Ufficio accertatore o l'ente impositore potranno fare riferimento agli elementi rilevabili dalle contestazioni già eseguite.

RECIDIVA: la sanzione può essere aumentata fino al 50% nei confronti di chi nei 3 anni precedenti sia incorso in altra violazione della stessa indole. Sono considerate della stessa indole sia le violazioni delle stesse disposizioni che quelle di disposizioni diverse che presentino però profili di sostanziale identità per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano (ad esempio: sono considerate della stessa indole l'infedele dichiarazione dei redditi per un anno e l'infedele dichiarazione Iva per l'anno successivo).

L'istituto della recidiva è compatibile con quello della continuazione: prima di procedere all'unificazione della sanzione (cumulo giuridico e continuazione: si veda art. 12, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento) la sanzione determinata per la violazione intervenuta ed accertata in un secondo momento può essere previamente aumentata in base all'istituto della recidiva (fino al 50%).

Ai fini della recidiva, non rilevano le violazioni regolarizzate con il ravvedimento operoso e quelle definite ai sensi degli artt. 16, co. 3, e 17, co. 2, D.Lgs. 472/1997 o in dipendenza di adesione all'accertamento.

RIDUZIONE della SANZIONE: qualora ricorrano circostanze del tutto eccezionali che rendano manifesta la sproporzione fra l'entità del tributo e la sanzione, quest'ultima può essere ridotta fino alla metà del minimo.

Art. 8 – INTRASMISSIBILITÀ della SANZIONE agli EREDI [CFF @ 9471]

1. L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

C O M M E N T O

INTRASMISSIBILITÀ agli EREDI: l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi, anche nel caso in cui quest'ultima sia già stata irrogata con provvedimento definitivo. L'obbligazione al pagamento della sanzione (non del tributo) si estingue, infatti, con la morte dell'autore della violazione, eccetto che nel caso di solidarietà nel pagamento della sanzione: la morte dell'autore della violazione non libera, infatti, gli altri coobbligati (si veda art. 11 e relativo Commento).

Art. 9 – CONCORSO di PERSONE [CFF @ 9472]

1. Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

C O M M E N T O

CONCORSO di PERSONE: quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Qualora, però, la violazione consista nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

Il concorso in una violazione richiede:

1. una pluralità di soggetti agenti: deve sussistere una pluralità di partecipanti (la non punibilità di uno o più compartecipi della violazione non fa venire meno il concorso);
2. la realizzazione di una fattispecie di violazione: non rileva che la condotta punita sia posta in

— continua —

- essere da tutti i concorrenti, essendo sufficiente la realizzazione cosiddetta frazionata di tale condotta, purché sussista l'elemento del contributo di ciascuno di essi;
3. il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione della violazione: tale contributo può esplicarsi sia in forma di partecipazione psichica (ad esempio: mediante suggerimenti o consigli, ma si veda art. 5 e relativo Commento per il consulente tributario) che in quella dell'apporto materiale (ad esempio: emissione di documentazione fiscale irregolare per consentire la formazione di una dichiarazione infedele), ma deve sempre tradursi nella concreta capacità di favorire la violazione della norma tributaria;
 4. l'elemento soggettivo: la condotta del concorrente, infatti, deve essere animata dalla piena consapevolezza di contribuire, con la propria partecipazione, alla realizzazione di una violazione; ciascun coautore dell'illecito è soggetto ad una sanzione: non si applica, cioè, il criterio della responsabilità in solido (per il quale l'adempimento dell'obbligazione del pagamento della sanzione pecuniaria da parte di uno dei coobbligati libera tutti gli altri), ma si adotta il principio della personalità della sanzione in base all'art. 7 (art. 11, co. 5 e art. 113 c.p.).

ELEMENTO SOGGETTIVO: la sanzione irrogata può essere diversa per i vari concorrenti, in considerazione dei diversi elementi che la determinano in base all'art. 7 (si veda Commento a quest'ultima norma), ossia eventuale differente grado di responsabilità (ad esempio: diversa condotta di ciascun soggetto; opera svolta per eliminare o attenuare le conseguenze; personalità desunta anche dai precedenti fiscali).

Il procedimento di irrogazione delle sanzioni deve riguardare ciascuno dei coautori, in qualità di trasgressore: ciò implica una personalizzazione dell'atto di contestazione, che, per ciascun concorrente, dovrà indicare i fatti a lui attribuiti, gli elementi probatori a sostegno della contestazione, le norme che si assumono da lui violate. A fronte della contestazione ciascun trasgressore potrà, quindi, agire liberamente (ad esempio: ricorrere alla Commissione Tributaria, utilizzare uno degli istituti per la definizione agevolata, produrre memorie difensive, ecc.) senza influenzare gli atti destinati agli altri coautori della violazione.

SANZIONE SOLIDALE: qualora la violazione consista nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, viene irrogata una sola sanzione ed il pagamento di uno di essi libera tutti gli altri, salvo l'esercizio del diritto di regresso. Tale principio è un'espressa deroga a quanto sopra illustrato.

Il comportamento omissivo nel quale si traduce la violazione, in questo caso, è riferibile a più soggetti tutti egualmente obbligati ad un dovere tributario che potrebbe essere correttamente assolto anche da uno solo di essi (esempio: omessa presentazione della dichiarazione ai fini della imposta di successione da parte di tutti gli eredi in presenza di immobili nell'asse ereditario).

Nel caso in cui, in considerazione dei diversi elementi che determinano la sanzione in base all'art. 7 (caratteristiche della condotta, della personalità, recidiva infratriennale, ecc. - si veda Commento a quest'ultima norma), per uno o più obbligati sia determinabile una sanzione diversa rispetto a quella irrogabile agli altri, la quantificazione della sanzione unica cui sono obbligati tutti in solido deve avvenire sulla base delle caratteristiche della condotta e della personalità che ne comportano la determinazione nella misura più elevata (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

REGRESSO: il debitore in solido che ha pagato l'intero debito può ripetere dai condebitori soltanto la parte di ciascuno di essi secondo le norme previste dal Codice civile (art. 1299 c.c.). Se uno di questi è insolvente, la perdita si ripartisce per contributo tra gli altri condebitori, compreso quello che ha fatto il pagamento.

SANZIONI ACCESSORIE: anche nell'ipotesi di concorso di persone è, ovviamente, configurabile la contemporanea applicazione di sanzioni accessorie (si veda art. 21, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento) diverse in funzione della personalità dei vari trasgressori (amministratore, sindaco o revisore di società; imprenditore partecipante a pubblici appalti; soggetto esercente attività che abbisogna di licenza, autorizzazione, abilitazione; ecc.).

Art. 10 - AUTORE MEDIATO [CFF @ 9473]

1. Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

COMMENTO

AUTORE MEDIATO: nel caso in cui un soggetto induca in errore incolpevole un'altra persona, che commette materialmente l'errore, il primo risponde della violazione in luogo di quest'ultima; non è, comunque, previsto un aumento della sanzione, che rimane quella ordinaria. Tale regola è valida anche nel caso in cui ci si avvalga di persona incapace (anche in via transitoria) di intendere e di volere come trasgressore ovvero si induca alla violazione un terzo mediante violenza o minaccia. Ricorrendone le condizioni resta, comunque, applicabile l'istituto del concorso di persone (si veda art. 9 e relativo Commento).

– segue da pag. preced. –

TRASGRESSORE MATERIALE: non è soggetto ad alcuna sanzione nel caso dimostri la sua totale mancanza di colpa nel commettere la violazione tributaria.

Esempi di non punibilità del trasgressore materiale possono rinvenirsi:

- nel contribuente indotto in errore dal professionista, purché il primo dimostri di non essere incorso in *culpa in eligendo* (si veda Commento all'art. 5) e il comportamento del professionista sia stato tale da escludere l'esistenza di qualsiasi dubbio, in modo da mettere il contribuente medesimo in condizione di ritenere del tutto conforme alla legge il comportamento che gli è stato suggerito;
- nel socio non amministratore di società di persone (S.n.c., S.a.s., ecc.), che abbia presentato la propria dichiarazione dei redditi infedele a seguito di errata dichiarazione ai fini delle imposte dirette da parte della società stessa; il socio deve, però, dimostrare di non avere potuto verificare, nonostante ripetute richieste di esaminare la documentazione contabile della società, l'esattezza della dichiarazione sociale. Responsabile dell'infedeltà della dichiarazione del reddito di partecipazione del socio, in questo caso, potrebbe considerarsi il socio amministratore che abbia presentato la dichiarazione della società, contenente i dati erronei, capace a sua volta di trarre in errore, non colpevole, il socio non amministratore.

Art. 11 – RESPONSABILI per la SANZIONE AMMINISTRATIVA [CFF @ 9474]

1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.
2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.
3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.
4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.
5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.
6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.
7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

C O M M E N T O

DIPENDENTI, RAPPRESENTANTI e AMMINISTRATORI: è prevista la solidarietà al pagamento della sanzione dovuta fra la persona fisica autrice della violazione (rappresentante legale o negoziale di una persona fisica ovvero amministratore, dipendente o rappresentante di una società, associazione od ente – dal 2.10.2003 – senza personalità giuridica: art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003 e C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.1; in precedenza con o senza personalità giuridica) e il contribuente nell'interesse del quale il primo ha agito qualora:

- il trasgressore non si identifichi con il contribuente e non abbia, quindi, tratto direttamente vantaggio economico dalla violazione;
- il beneficio generato dalla violazione si sia manifestato nel patrimonio del soggetto contribuente;
- la violazione abbia inciso sulla determinazione od il pagamento di un tributo.

Ricorrendo le condizioni di cui sopra, ferma restando la responsabilità per la sanzione dell'autore

– continua –

della violazione (si veda il limite di € 51.645,69 esposto nel Commento all'art. 5), si ha un'obbligazione civile solidale in capo al contribuente per il pagamento della sanzione stessa.

La norma identifica come possibili soggetti con responsabilità solidale:

- **rappresentanti legali o negoziali di una persona fisica** nell'adempimento dei propri uffici o mandati (ad esempio: genitori esercenti la patria potestà sul figlio minore, direttore generale di un imprenditore individuale ovvero dipendente titolare di competenze rilevanti in materia tributaria, ecc.);
- **soggetti investiti secondo le disposizioni statutarie o attribuzioni di competenza della rappresentanza di società, associazioni od enti** (ad esempio: Presidente del Consiglio di Amministrazione o del Comitato esecutivo o comunque dell'organo cui compete la rappresentanza, ovvero amministratore unico o consigliere delegato alla sottoscrizione di atti aventi rilevanza fiscale o dipendente che esercita di fatto le funzioni di amministrazione, ma si veda sotto). Dal 2.10.2003 un'eccezione è stata introdotta dall'art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003: le sanzioni relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime (C.M. 27.1.2006, n. 5/E, p.to 1).

DIPENDENTI: per poter essere considerati responsabili in solido con il proprio datore di lavoro, persona fisica, devono avere competenza propria ed autonomo potere decisionale per il compimento di attività rilevanti ai fini della determinazione del tributo (ad esempio: dirigenti). In altre parole non rileva solo che il dipendente abbia materialmente compiuto la violazione se non con un comportamento che costituisca espressione di una determinazione autonoma (ad esempio: non rileva un errore commesso da un dattilografo o da un terminalista nella trascrizione di dati rilevanti ai fini della determinazione di un elemento del reddito). Nel caso di dipendenti (ma anche amministratori) di enti o società (dal 2.10.2003 senza personalità giuridica) valgono analoghe conclusioni, salvo il fatto che la norma in questo caso prevede la loro responsabilità anche per l'esercizio di fatto delle funzioni di amministrazione, prescindendo quindi dai dati formali.

PERSONE GIURIDICHE - ESCLUSIVA RIFERIBILITÀ delle SANZIONI: per le violazioni commesse dal 2.10.2003 (nonché per le violazioni commesse prima ma non ancora contestate o le cui sanzioni non fossero già state irrogate a tale data - C.M. 21.6.2004, n. 28/E, p.to 4.2) non opera più la responsabilità solidale degli amministratori, dipendenti o rappresentanti di società ed enti con personalità giuridica (art. 7, D.L. 269/2003, conv. con L. 326/2003). Tale limitazione non opera, invece, per gli amministratori, dipendenti e rappresentanti di società o enti senza personalità giuridica; per professionisti e consulenti fiscali anche successivamente all'1.10.2003 continua a vigere il regime di responsabilità personale (si veda art. 5, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento). Il principio della responsabilità oggettiva in capo al soggetto beneficiario della violazione (in luogo della responsabilità soggettiva riconducibile all'autore della violazione) è applicabile esclusivamente alle società di capitali, società cooperative, consorzi con attività esterna e agli altri enti dotati di personalità giuridica.

Quindi, gli amministratori rappresentanti, manager, dipendenti e simili di:

- **soggetti con personalità giuridica non sono sanzionabili per violazioni commesse nell'esercizio delle proprie legittime funzioni svolte nell'ente società;**
- **società di persone, imprese individuali o enti non dotati di personalità giuridica sono personalmente sanzionabili per le violazioni commesse (anche se queste ultime si traducono in un vantaggio per la società, impresa o ente).**

Da quanto sopra emerge una **disparità di trattamento** fra soggetti (amministratori, manager, dipendenti e simili) che svolgono le proprie mansioni a favore di organismi dotati di personalità giuridica (questi ultimi sono gli unici soggetti sanzionabili in virtù della responsabilità oggettiva per le violazioni commesse) e quelli operanti per altre organizzazioni non dotate di personalità giuridica (dove il soggetto agente è il responsabile principale della sanzione e l'ente è il responsabile solidale in base al principio della responsabilità soggettiva per le violazioni commesse).

RESPONSABILITÀ OGGETTIVA: il principio della responsabilità oggettiva per le violazioni in capo al titolare del rapporto tributario (applicabile dal 2.10.2003 per gli enti e società dotati di personalità giuridica) può determinare la disapplicazione di molte norme previste dal D.Lgs. 472/1997, in particolare: imputabilità (art. 4), colpevolezza e responsabilità (artt. 5 e 11), concorso di persone nell'illecito (art. 9), autore mediato (art. 10), sanzioni accessorie (art. 21).

Tale principio comporta la non operatività anche degli artt.:

- **6, D.Lgs. 472/1997: pur ricorrendo una o più cause di non punibilità di cui all'art. 6, (ad es. errore sul fatto non determinato da colpa), l'ente o società dotati di personalità è sempre sanzionabile;**
- **7, D.Lgs. 472/1997: la mancata valutazione dell'esistenza o meno di colpa determina il venir meno della causa di non applicabilità della sanzione nei confronti della società o ente dotato di personalità giuridica.**

PRESUNZIONE LEGALE: la norma in commento (con la limitazione sopra esposta per società o enti dotati di personalità giuridica) prevede che si presume autore della violazione colui che ha sottoscritto o compiuto gli atti illegittimi. E, comunque, ammessa prova contraria: il soggetto cui la violazione è stata addebitata può dar prova che la competenza inerente al compimento dell'attività illegittima non gli apparteneva (per la proroga di un anno per la contestazione ed irrogazione in questo caso si veda art. 20, co. 2 e relativo Commento). Tale prova può essere fornita senza par-

– segue da pag. preced. –

ticolari forme ed indipendentemente dalle disposizioni statutarie della società. Essenziale per la presunzione legale è la dimostrazione concreta che la mansione cui è adibito eventualmente il dipendente comporta un'autonoma competenza in materia tributaria basata su un'effettiva delega di funzioni. Tale delega deve:

1. attribuire al soggetto delegato un reale potere decisionale ed i mezzi necessari per poter svolgere in autonomia la funzione delegata;
2. rispondere a reali esigenze dell'organizzazione aziendale;
3. essere conferita a soggetto idoneo allo svolgimento delle mansioni.

SANZIONE SOLIDALE: le regole che disciplinano il pagamento della sanzione cambiano in funzione del tipo di violazione, che può essere:

- semplicemente colposa;
- commessa con dolo o colpa grave.

Il pagamento della sanzione estingue l'obbligazione per tutti i debitori solidali. Qualora siano state irrogate sanzioni di diverso ammontare nei confronti di più coautori della violazione (in concorso o cooperazione colposa) l'obbligazione solidale del contribuente risulta pari alla sanzione più grave.

VIOLAZIONI COLPOSE: il pagamento della sanzione (di quella più grave nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, pagamento da chiunque eseguito), estingue tutte le obbligazioni: sia quella relativa all'autore della violazione che quella solidale in capo al contribuente. Per le violazioni commesse con colpa non grave l'autore della violazione risponde fino ad un massimo di € 51.645,69 (si vedano artt. 5 e 6 e relativi Commenti); qualora questi proceda al pagamento fino tale importo, la parte di sanzione eccedente rimarrà in capo al contribuente-obbligato solidale.

Quando, invece, il pagamento sia stato eseguito dal contribuente, questi ha la facoltà di regresso (si veda pag. 103) ovvero di rinuncia a tale facoltà senza particolari condizioni (art. 11, co. 1 e 6 e relativo Commento).

VIOLAZIONI DOLOSE e GRAVEMENTE COLPOSE: il pagamento della sanzione solidale estingue l'obbligazione ed è fatto salvo, comunque, il diritto di regresso. Secondo l'Agenzia delle Entrate in questo caso, a differenza delle violazioni commesse con colpa semplice, non sembra possibile operare una rinuncia al diritto di regresso (C.M. 10.7.1998, n. 180/E).

I coautori della violazione (si veda art. 9 e relativo Commento) sono liberati dall'obbligazione al pagamento della propria sanzione solo nella misura in cui abbiano subito il regresso da parte del contribuente che ha pagato la sanzione solidale.

MORTE dell'AUTORE: la morte dell'autore della violazione, anche se avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione, non estingue l'obbligazione civile del contribuente obbligato solidale. Nel caso, invece, di morte dell'autore di una violazione, gli eredi sono liberati dall'obbligazione al pagamento della sanzione anche se eventualmente già irrogata (si veda art. 8 e relativo Commento).

Disposizioni Integrative: art. 7, D.L. 30.9.2003, n. 269, conv. con L. 24.11.2003, n. 326 [CFF @ 9540]

– Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie –

Vedi Disposizioni Integrative dell'art. 2.

Art. 12 – CONCORSO di VIOLAZIONI e CONTINUAZIONE [CFF @ 9475]

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.
4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.
5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione com-

- plessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.
6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.
 7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.
 8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

C O M M E N T O

CONCORSO di VIOLAZIONI: il concorso formale e materiale di violazioni è punito con una sanzione unica.

CONCORSO FORMALE: si ha quando con una sola azione od omissione vengono:

- commesse diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo);
- violate disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (concorso formale eterogeneo); ad esempio: mancata registrazione dei ricavi sul libro giornale che genera infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette e infedele dichiarazione Irap.

Il concorso formale è applicabile a tutti i tipi di trasgressione che si esauriscono in un'unica violazione od omissione, indipendentemente dalla possibilità che queste influiscano o meno sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo (cosiddette violazioni formali e sostanziali).

CONCORSO MATERIALE: si ha quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione non incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo (concorso materiale omogeneo); sono, invece, escluse dal concorso materiale le violazioni sostanziali (ma si veda sotto CONTINUAZIONE).

Rientra nel concorso materiale, ad esempio, l'omessa o inesatta indicazione reiterata nel tempo di alcuni elementi identificativi del contribuente sugli scontrini, sulle ricevute fiscali o sui documenti di trasporto obbligatori.

CONTINUAZIONE: è applicabile quando sussistono più violazioni sostanziali che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione o la liquidazione (anche periodica) del tributo. Tali violazioni (strutturalmente fra loro legate o comunque connesse funzionalmente ed oggettivamente) sono riunibili in ragione della loro progressione in un comportamento prodromico ad evasione.

ESEMPLI di VIOLAZIONI PRODROMICHE - CONTINUAZIONE

Nel caso di violazioni per omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili con successiva presentazione di dichiarazione dei redditi infedele, oppure di violazioni inerenti alla mancata emissione, reiterata nel tempo, di scontrini fiscali, alla mancata registrazione delle operazioni sul registro dei corrispettivi ed infine all'infedele dichiarazione, la sanzione per l'infedele dichiarazione (generalmente) assorbe quelle per le altre violazioni (salva l'applicazione degli aumenti previsti per il calcolo del cumulo giuridico).

Rispetto alle imposte sui redditi e all'Iva, infatti, il pregiudizio alla determinazione dell'imposta cui la norma si riferisce si realizza, normalmente, con la commissione delle violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione. Le violazioni funzionali o prodromiche a quelle di omessa o infedele dichiarazione sono, ad esempio, quelle di omessa o irregolare tenuta della contabilità, ovvero di omessa o irregolare fatturazione e registrazione o di omessa o infedele emissione di scontrini o ricevute fiscali. Queste ultime violazioni, quindi, non sono sanzionate come tali, ma vengono assorbite in quella inerente alla mancata presentazione della dichiarazione o all'infedeltà della stessa, in quanto generalmente più grave.

Si può, però, anche avere il caso contrario, ossia quello in cui, in presenza di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione senza imposte dovute (sanzione da € 258,00 a € 1.032,00), la sanzione più grave coincida con quella inerente l'irregolare tenuta della contabilità antecedente (da € 1.032,00 a € 7.746,00: rispettivamente artt. 1 e 9, D.Lgs. 471/1997).

INTERRUZIONE della CONTINUAZIONE: la continuazione è interrotta dalla constatazione delle violazioni. L'interruzione, quindi, si realizza con la notificazione o consegna (C.M. 5.7.2000, n. 138/E, p.to 1.2.):

- del processo verbale di constatazione;
- dell'atto di contestazione delle sanzioni (si veda art. 16, co. 2 e relativo Commento);
- dell'avviso di irrogazione delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento o rettifica del

- continua -

– segue da pag. preced. –

tributo (si veda art. 17, co. 1 e relativo Commento);

• della cartella di pagamento (si veda art. 17, co. 3 e relativo Commento).

È possibile infatti che le violazioni non vengano constatate con atto autonomo e distinto da quello di contestazione o di irrogazione: ad esempio, il ritardo nell'esecuzione di qualsiasi adempimento di carattere formale viene constatato dall'Ufficio mediante la notificazione dell'atto di contestazione (o di irrogazione). Tale interruzione opera per il futuro nel senso che a tutte le violazioni commesse prima della constatazione è applicabile l'istituto della continuazione; le violazioni commesse successivamente costituiscono un «blocco» separato su cui è possibile applicare la continuazione in modo distinto dalle precedenti (C.M. 10.7.1998, n. 180/E, par. 3.). Tutte le violazioni pregresse alla constatazione devono essere unificate secondo le regole della continuazione e del cumulo giuridico; tale unificazione può essere pretesa dall'autore indipendentemente dal fatto che la contestazione si riferisca soltanto ad alcune delle violazioni commesse. Non possono essere considerate in progressione e non rientrano, quindi, nell'istituto della continuazione anche le violazioni definite mediante (art. 12, co. 8):

- accertamento con adesione: non si applica la sanzione unica, in quanto le sanzioni devono essere calcolate per ciascun periodo d'imposta e ciascun tributo;
- acquiescenza, conciliazione giudiziale, pagamento ridotto delle sole sanzioni ex artt. 16 e 17: essi, infatti, permettono l'applicazione della continuazione esclusivamente per le violazioni riportate nell'atto di contestazione o di accertamento.

N.B.: nel caso vengano constatate violazioni che attengono a tributi diversi, la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni riferito a violazioni relative ad uno solo di questi non impedisce l'applicazione della regola del cumulo giuridico rispetto alle violazioni inerenti agli altri tributi.

ESEMPIO di CONTINUAZIONE

A seguito di verifica viene redatto il 31.12.2009 un verbale di constatazione nel quale sono state constatate violazioni riferite agli esercizi 2006 e 2007.

Qualora in seguito risultino violazioni legate da vincolo di continuazione commesse nel 2008, l'Ufficio deve comunque determinare ed irrogare una sanzione unica che tenga conto anche di queste ultime: l'istituto della continuazione opera, infatti, anche al di là delle violazioni constatate e contestate, purché le ulteriori violazioni che vengano a conoscenza dell'ente impositore siano anteriori all'atto già emesso per le violazioni già contestate e sebbene siano state commesse in epoca successiva a queste ultime.

Il contribuente, quindi, dovrà procedere al pagamento della sola eventuale differenza fra la sanzione unica rideterminata in considerazione delle nuove violazioni constatate e quella già irrogata.

SANZIONE UNICA: il calcolo della sanzione unica (cosiddetto cumulo giuridico) prevede l'aumento della sanzione connessa alla violazione più grave (ossia quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave) da 1/4 al doppio. Nel caso di violazioni formali rilevanti ai fini del concorso materiale riferite a:

1. più periodi d'imposta per violazioni della stessa indole, la sanzione base cui riferire l'aumento è quella connessa alla violazione più grave aumentata dalla metà al triplo;
2. più tributi riferiti al medesimo ente impositore e commesse nel medesimo periodo d'imposta, la sanzione base su cui effettuare l'aumento è quella connessa alla violazione più grave aumentata di 1/5;
3. più tributi (riferibili al medesimo ente impositore e della stessa indole) e più periodi d'imposta, la sanzione base è costituita da quella più grave aumentata dalla metà al triplo (più periodi d'imposta) e poi quest'ultima di 1/5 (più tributi).

La sanzione unica calcolata in base al cumulo giuridico, comunque, non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni (somma algebrica delle singole sanzioni). La continuazione ed il concorso richiedono che tutte le violazioni siano state commesse da uno stesso autore: non c'è, quindi, la determinazione di un'unica sanzione quando violazioni sia pur astrattamente connesse nelle forme illustrate a pag. prec. siano state poste in essere da persone fisiche diverse.

Nel caso di recidiva, l'Ufficio o ente accertatore deve prima applicare l'aumento per essa disposto (si veda art. 7) e poi operare gli aumenti previsti per la continuazione ed il concorso di violazioni.

ESEMPIO di APPLICAZIONE della RECIDIVA e del CUMULO GIURIDICO

Nell'anno 2009 vengono contestate, in relazione agli anni 2006 e 2007, violazioni per irregolare tenuta della contabilità e per infedeltà delle dichiarazioni rilevanti ai fini Ires ed Irap. La sanzione dovrà essere così calcolata:

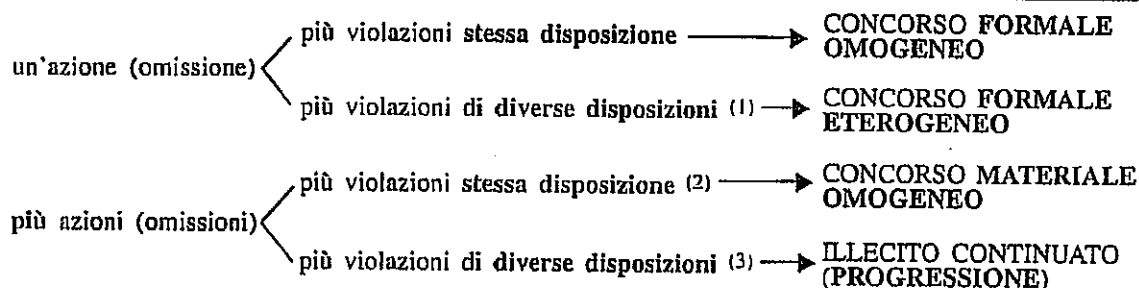
1. eventuale aumento fino alla metà della sanzione corrispondente alla violazione più grave in considerazione del comportamento recidivo (art. 7, co. 3);
2. aumento da 1/2 a 3 volte sulla sanzione come calcolata al punto precedente in quanto le

– continua –

- violazioni riguardano più periodi d'imposta;
3. ulteriore aumento di 1/5 sulla sanzione come calcolata al punto 2. sopra in considerazione del fatto che le violazioni afferiscono a più tributi;
 4. calcolo della sanzione unica con l'applicazione alla sanzione determinata al punto 3. sopra di un aumento da 1/4 al doppio.

DISCREZIONALITÀ degli AUMENTI: la determinazione in concreto degli aumenti previsti per violazioni in concorso o continuazione (aumento da 1/4 al doppio), per quelle commesse in più periodi d'imposta (aumento da 1/2 a 3 volte) e per l'eventuale recidiva (aumento fino alla metà) è rimessa all'apprezzamento dell'organo deputato all'accertamento. Questo ultimo deve, infatti, determinare la sanzione irrogabile in base ai criteri di determinazione della stessa previsti dall'art. 7, co. 1 (si veda relativo Commento) (personalità del trasgressore, pericolosità e gravità del comportamento tenuto, criterio di proporzionalità tra entità della sanzione irrogabile e gravità delle violazioni, danno prodotto). In ogni caso deve essere fornita, a pena di nullità, adeguata motivazione nell'atto di contestazione ovvero nell'avviso di accertamento contestuale dei criteri seguiti per la determinazione della sanzione.

CONCORSO di VIOLAZIONI e PROGRESSIONE



(1) Anche relative a tributi diversi;

(2) Dal 16.7.1998 sono ammesse solo le violazioni formali (art. 2, co. 1, lett. e), D.Lgs. 203/1998); dal 20.3.2001 non sono, però, più punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria e non incidono sulla determinazione della base imponibile, imposta e relativo versamento (art. 6, co. 5-bis, D.Lgs. 472/1997).

(3) Le violazioni (commesse anche in tempi diversi) nella loro progressione devono tendere a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione (anche periodica) del tributo; la constatazione delle violazioni interrompe la continuazione; eventuali successive violazioni troveranno applicazione della continuazione in modo separato.

CUMULO GIURIDICO: in luogo del cumulo materiale delle sanzioni materiali (ossia la somma delle sanzioni previste per ciascuna singola violazione commessa), l'Amministrazione finanziaria in fase di irrogazione delle sanzioni deve procedere all'applicazione di quella più grave aumentata da 1/4 al doppio nei seguenti casi:

- concorso formale omogeneo: con una sola azione (od omissione) si commettono più violazioni della stessa disposizione;
- concorso materiale omogeneo: mediante più azioni od omissioni si compiono diverse violazioni della stessa disposizione; dal 16.7.1998 il concorso materiale è applicabile esclusivamente alle violazioni formali (art. 2, co. 1, lett. e), D.Lgs. 203/1998);
- concorso formale eterogeneo: con una sola azione (od omissione) si violano diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi;
- illecito continuato: anche in tempi diversi, si commettono più violazioni che nella loro progressione pregiudicano (o tendono a pregiudicare) la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione, anche periodica, del tributo; sono esclusi gli onnessi versamenti.

N.B.: il concorso e la continuazione sono applicabili solo a violazioni appartenenti alla stessa categoria (si veda «LIMITAZIONE del CUMULO» a pag. seg.).

VIOLAZIONI FORMALI: dal 20.3.2001 non sono sanzionabili qualora (si veda art. 6, co. 5-bis):

- non incidano sulla determinazione della base imponibile, né dell'imposta, né del relativo versamento;
- non arrechino pregiudizio all'azione di controllo.

SANZIONE PIÙ GRAVE: per la determinazione della sanzione più grave non basta prendere a riferimento i minimi edittali previsti per le diverse violazioni, in quanto occorre considerare anche le

CALCOLO di SANZIONI per PIÙ VIOLAZIONI: CUMULO GIURIDICO

	Sanzione base	Cumulo giuridico
Un solo tributo e un solo periodo d'imposta	Sanzione violazione più grave	Sanzione base + aumento da 1/4 a 2 volte
Più tributi ed un solo periodo d'imposta	Sanzione violazione più grave + 1/5	
Più periodi d'imposta ed un solo tributo	Sanzione violazione più grave + maggiorazione da 1/2 al triplo	
Più periodi d'imposta e più tributi (1)	1. Sanzione violazione più grave maggiorata da 1/2 al triplo; 2. risultato + aumento di 1/5	

N.B.: dall'11.5.2000 il cumulo giuridico si applica separatamente per le sanzioni relative alle imposte doganali, sulla produzione e consumi, agli altri tributi erariali ed a quelli di ciascun altro ente impositore (art. 1, co. 1, lett. a), n. 1), D.Lgs. 99/2000).

(1) Ricorrendo congiuntamente la violazione di più tributi e per più periodi d'imposta si deve procedere come segue (C.M. 10.7.1998, n. 180/E):

- maggiorare la sanzione base (cioè la più grave) dalla metà al triplo per più periodi d'imposta;
- aumentare il risultato di 1/5 per violazioni relative a più tributi;
- aumentare la sanzione ottenuta da 1/4 al doppio per continuazione o concorso formale o materiale (solo se in presenza di più azioni od omissioni che abbiano determinato diverse violazioni formali della medesima disposizione).

attenuanti ed aggravanti che ricorrono nel caso concreto (C.M. 10.7.1998, n. 180/E). In altre parole, l'Amministrazione finanziaria può valutare la gravità della violazione, la condotta e la personalità del trasgressore (considerando anche i suoi precedenti fiscali) stabilendo così la sanzione base su cui calcolare il cumulo giuridico; la **recidiva triennale**, ad esempio, prevede che in presenza di violazioni della stessa indole (ossia della medesima norma) si possa applicare una **maggiorazione della sanzione fino al 50%** (art. 7, co. 3).

LIMITAZIONE del CUMULO: non è applicabile un'unica sanzione per violazioni che incidono su tributi rientranti in «settori impositivi» diversi (ad esempio: Irpef ed Ici). Il concorso e la continuazione devono essere, infatti, applicate separatamente per ciascuno dei seguenti tributi:

- imposte doganali e sulla produzione e sui consumi;
- altri tributi erariali;
- tributi di ciascun altro ente impositore (ad esempio tributi locali).

TRIBUTI ERARIALI ed ALTRI: la qualificazione di un tributo come erariale o riferito ad altro ente impositore deve avvenire considerando il soggetto titolare dell'accertamento e non quello beneficiario dell'entrata (C.M. 10.7.1998, n. 180/E). Un particolare problema è rappresentato dall'Irap, in quanto è un'imposta locale le cui attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, nonché di accertamento, riscossione, ecc. sono di competenza delle Regioni (artt. 24 e 25, D.Lgs. 446/1997 [cfr. 3919a e 3919b]). Taluni Uffici, in considerazione del fatto che le predette operazioni sono affidate dalle Regioni all'Agenzia delle Entrate, applicano (favorevolmente per il contribuente) il cumulo giuridico delle sanzioni relative a tale tributo con quelle relative ad imposte dirette ed Iva; altri Uffici, in considerazione del diverso ente impositore, le considerano violazioni non soggette al cumulo giuridico con le predette imposte.

VIOLAZIONI COMMESSE in PIÙ PERIODI d'IMPOSTA: prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 99/2000 risultava difficile applicare l'istituto della progressione all'illecito continuato (o progressione), in quanto tale istituto fa riferimento a «la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo» (art. 12, co. 2); tali momenti si esauriscono, di norma, nel singolo periodo d'imposta attraverso la commissione della violazione di infedele od omessa presentazione della dichiarazione (C.M. 10.7.1998, n. 180/E). Per permettere, quindi, l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico anche nel caso di progressione che riguardi più periodi d'imposta il legislatore ha previsto il cumulo per le violazioni della stessa indole commesse in periodi d'imposta diversi (art. 12, co. 5 e C.M. 5.7.2000, n. 138/E). Gli omessi versamenti d'imposta sono, comunque, sanzionati a parte e non rientrano, quindi, nel calcolo della sanzione unica.

VIOLAZIONI della STESSA INDOLE: s'intendono sia quelle violazioni formali che quelle in progressione (anche commesse in più periodi d'imposta) per le quali risulta applicabile l'istituto del cumulo giuridico in presenza di concorso di violazioni formali o di progressione. Risultano, quindi, esclusi

- continua -

gli omessi versamenti d'imposta (**violazioni sostanziali**) o i casi di accertamento con adesione le cui violazioni sono cumulabili separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta (C.M. 5.7.2000, n. 138/E).

Le violazioni sostanziali commesse in più periodi d'imposta, invece, non rientrano nell'agevolazione del concorso di violazioni, in quanto per esse è previsto, al contrario, l'istituto della recidiva (C.M. 10.7.1998, n. 180/E); unica eccezione è costituita dalle violazioni sostanziali che tendono a pregiudicare nella loro progressione la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo di ciascun periodo.

IRROGAZIONE di SANZIONI in PIÙ MOMENTI: qualora le violazioni della stessa indole vengano commesse in diversi periodi d'imposta e l'Ufficio non abbia contestato tutte le violazioni o non abbia irrogato le sanzioni contemporaneamente rispetto a tutte le infrazioni commesse, questo dovrà, quando vi provvederà in epoca successiva, determinare la sanzione complessiva considerando le violazioni oggetto del precedente provvedimento. Gli Uffici finanziari, infatti, generalmente procedono a contestare le violazioni ed irrogare le sanzioni per singoli periodi d'imposta e tributi: ciò non deve costituire un impedimento all'applicazione del cumulo giuridico. Il contribuente deve prestare molta attenzione, quindi, che in caso di mancato accertamento con adesione (o definizione dell'accertamento) l'Ufficio nell'irrogare le sanzioni relative ad un secondo eventuale accertamento di violazioni della stessa indole abbia applicato il cumulo giuridico. Infatti, nel caso in cui successivamente all'accertamento di una serie di violazioni e di irrogazione delle relative sanzioni, l'Ufficio individui una nuova serie di violazioni che risultano in progressione (ossia commesse in epoca anteriore alla constatazione e in una progressione unica con quelle già accertate) o diverse violazioni formali delle medesime disposizioni (anche con più azioni od omissioni), deve rideterminare la sanzione irrogabile considerando quella già comminata per le violazioni precedenti già accertate.

PROCESSI DISTINTI: analogamente a quanto sopra, anche nel caso di processi non riuniti (ancorché dinanzi a giudici diversi) ma relativi a violazioni della stessa indole, il giudice che prende cognizione dell'ultima controversia (in ordine di tempo) dovrà procedere ad una ricostruzione unitaria dell'intera serie di violazioni, rideterminando la sanzione unica applicabile in base alle regole del cumulo giuridico.

RECIDIVA: è prevista una maggiorazione delle sanzioni fino al 50% delle stesse per coloro che siano incorsi nei 3 anni precedenti in violazioni della stessa indole. Non si possono considerare le violazioni definite con ravvedimento operoso, accertamenti con adesione o definite in base agli artt. 16 e 17 entro i termini previsti per il ricorso con il pagamento di 1/4 (art. 7, co. 3).

ESEMPIO di APPLICAZIONE del CUMULO GIURIDICO

1° ACCERTAMENTO: anno d'imposta 2006

L'Ufficio constata le seguenti violazioni (collegate al tributo Iva) per l'anno d'imposta 2006: omessa fatturazione di operazioni imponibili, omessa registrazione delle stesse e infedeltà della dichiarazione annuale. La sanzione è unificata in virtù della progressione con le violazioni relative anche alle imposte dirette (Irpef) ed Irap.

Maggiore imponibile Irpef:	€ 20.000,00		
Maggiore Irpef (aliquota 39,5%):	€ 7.900,00	Sanzione infedele dichiaraz. Irpef:	€ 7.900,00
Maggior addiz. Irpef (0,50%):	€ 100,00	Sanzione infedele dich. addiz. Irpef:	€ 100,00
Maggior Irap (4,25%):	€ 850,00	Sanzione infedele dichiaraz. Irap:	€ 850,00
Maggiore Iva (20%):	€ 4.000,00	Sanzione infedele dichiaraz. Iva:	€ 4.000,00
		Sanzione mancata registraz. op. imp.:	€ 4.000,00
		Mancata o irreg. tenuta registri Iva:	€ 1.032,00 (●)

Sanzione Irap esclusa dal cumulo giuridico: € 850,00

Cumulo materiale: € 7.900 + 100 + 4.000 + 4.000 = € 16.000,00 (è esclusa l'Irap)

Sanzione più grave: € 7.900,00

Aumento violazioni relative a più tributi, sanzione base (più grave + 1/5): € 7.900,00 x 1,2 = € 9.480,00

Aumento violazioni relative a più disposizioni o continuazione (base + 1/4): € 9.480 x 1,25 = € 11.850,00 (CUMULO GIURIDICO)

È irrogato il cumulo giuridico (in quanto inferiore alla somma dei minimi delle singole sanzioni) e la sanzione non cumulabile di € 850,00 (I)

2° ACCERTAMENTO: anno d'imposta 2007

In base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi prima non conosciuti né conoscibili, l'Ufficio accerta per il successivo anno d'imposta (1999) un ulteriore occultamento di imponibile mediante la mancata fatturazione e registrazione di altre operazioni imponibili e la parallela mancata registrazione degli stessi ricavi sul libro giornale.

Maggiore imponibile Irpef:	€ 10.000,00		
Maggiore Irpef (aliquota 39,5%):	€ 3.950,00	Sanzione infedele dichiarazione Irpef:	€ 3.950,00
Maggior addiz. Irpef (0,50%):	€ 50,00	Sanzione infedele dich. addiz. Irpef:	€ 50,00

– segue da pag. preced. –

Maggior Irap (4,25%):	€ 425,00	Sanzione infedele dichiarazione Irap: € 425,00
Maggiore Iva (20%):	€ 2.000,00	Sanzione infedele dichiarazione Iva: € 2.000,00
		Sanzione mancata registraz. op. imp.: € 2.000,00
		Mancata o irreg. tenuta registri Iva: € 1.032,00 (●)

Sanzione Irap esclusa dal cumulo giuridico: € 425,00

Cumulo materiale: € 3.950 + 50 + 2.000 + 2.000 = € 8.000,00 (è esclusa l'Irap)

Sanzione più grave: € 3.950,00

Aumento violazioni relative a più tributi, sanzione base (più grave + 1/5): € 3.950,00 x 1,2 = € 4.740,00

Aumento violazioni relative a più disposizioni o continuazione (base + 1/4): € 4.740 x 1,25 = € 5.925,00
(CUMULO GIURIDICO)

APPLICAZIONE della SANZIONE UNICA per ENTRAMBE le ANNUALITÀ

Violazione più grave fra le due annualità, aumentata del 50%; il risultato ottenuto deve essere poi aumentato di 1/5 ed, infine, maggiorato di 1/4.

Violazione più grave: € 7.900,00 (maggiore Irpef 2006)

Violazione unica per più anni (2006 e 2007) – aumento del 50%: € 11.850,00

Violazione unica anni 2006-2007 (aumento di 1/5 ed 1/4): € 11.850,00 x 1,25 x 1,2 = € 17.775,00

Cumulo materiale anni 2006 e 2007: € 16.000,00 + 8.000,00 = € 24.000,00

Si applica la sanzione unica 2006-2007 pari a € 17.775,00 (2)

Cumulo giuridico già pagato per il 2006: (-) € 11.850,00

Sanzione unica da pagare – 2007: € 5.925,00 (cioè € 17.775,00 – 11.850,00)

Sanzione su cui non si applica il cumulo giuridico (1): € 425,00

Totale da pagare per il 2007: € 6.350,00 (€ 5.925,00 + 425,00)

N.B.: le maggiorazioni applicate nell'esempio sono quelle minime previste dall'art. 12 in Commento per violazioni di più disposizioni in più periodi d'imposta e relative a più tributi; non è stato applicato l'istituto della recidiva (fenomeno frequente in molti Uffici locali), in quanto avrebbe complicato ulteriormente l'esempio.

(1) L'Irap non rientra nel calcolo del cumulo giuridico, in quanto la sanzione viene irrogata separatamente: tale imposta ha, infatti, carattere regionale anche se l'ente impositore fino all'emanazione delle apposite leggi regionali era (o in taluni casi è tuttora) l'erario.

(2) Il cumulo giuridico (€ 17.775,00) risulta più favorevole per il contribuente rispetto quello materiale (€ 24.000,00): confronto richiesto dall'art. 12, co. 7 per stabilire quale sanzione deve essere irrogata.

(●) Minimo della sanzione fissa di cui all'art. 9, co. 1, D.Lgs. 471/1997 (si veda Commento a quest'ultimo).

APPLICAZIONE del CUMULO GIURIDICO: tale istituto trova applicazione pratica esclusivamente nel caso in cui il contribuente rimanga inerte di fronte ad un accertamento o irrogazione di sanzioni per oltre 60 giorni (più periodo di sospensione feriale) rendendoli così definitivi ovvero impugnati tali atti dinanzi ad una Commissione Tributaria. Nel caso di acquiescenza (omessa impugnazione), accertamento con adesione, conciliazione giudiziale ed altri istituti agevolativi (pagamento ridotto delle sanzioni previsto dagli artt. 16, co. 3, e 17, co. 2: si vedano relativi Commenti) si deve aver riguardo al cumulo giuridico frazionato, ossia al calcolo del cumulo giuridico delle sanzioni in base alle regole esposte nelle due voci seguenti.

L'Amministrazione finanziaria nell'irrogare le sanzioni calcolate con il cumulo giuridico deve verificare che queste ultime non risultino superiori alla somma delle sanzioni previste per le singole violazioni – cd. cumulo materiale (art 12, co. 7).

CUMULO GIURIDICO e ACCERTAMENTO con ADESIONE: nel caso di accertamento con adesione (si veda D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 e relativo Commento) la sanzione unica nel caso di progressione deve essere applicata separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta (cosiddetto cumulo giuridico frazionato). Infatti, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta si applicano nella misura di 1/4 del minimo previsto dalla legge (art. 2, co. 5, D.Lgs. 218/1997).

Per ciascun tributo oggetto dell'adesione deve, quindi, essere determinata un'unica sanzione per tutte le violazioni ad esso riferite nell'ambito del periodo d'imposta interessato dalla definizione: la continuazione assorbirà esclusivamente le sanzioni inerenti alle violazioni prodromiche in rapporto di progressione con quella più grave.

La riduzione ad un quarto sarà rapportata all'ammontare delle sanzioni, determinato, con riferimento a ciascun tributo, nella misura minima di 1/4 (mai superiore al cumulo materiale delle sanzioni minime previste per le singole violazioni) prevista per il concorso di violazioni; non trova, inoltre, applicazione l'istituto della continuazione.

CUMULO GIURIDICO e ALTRI ISTITUTI CONCILIATIVI: per l'omessa impugnazione dell'avviso

– continua –

– segue da pag. preced. –

di accertamento o di liquidazione (si veda art. 15, D.Lgs. 218/1997 e relativo Commento), la conciliazione giudiziale (si veda art. 48, D.Lgs. 546/1992 e relativo Commento) e la definizione agevolata delle sole sanzioni (si vedano artt. 16, co. 3 e 17, co. 2, D.Lgs. 472/1997 e relativo Commento) è previsto che la sanzione base su cui operare le riduzioni nelle misure previste dalle singole norme deve essere determinata in attuazione delle regole sulla progressione nei limiti delle sole sanzioni previste per le violazioni indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione. Eventuali successive constatazioni di violazioni in continuazione non indicate nell'originario atto definito in modo agevolato dovranno, quindi, seguire le regole stabilite per la continuazione ed il cumulo giuridico in maniera autonoma ovvero senza considerare quelle già irrogate e definite. In ogni caso i diversi istituti prevedono che la sanzione derivante dalla definizione agevolata non possa essere inferiore ad una frazione dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (conciliazione giudiziale: 1/3 dei minimi edittali; omessa impugnazione e definizioni agevolate delle sole sanzioni: 1/4).

ESEMPIO di APPLICAZIONE del MINIMO per ACCERTAMENTO con ADESIONE

Al contribuente viene notificato un avviso di accertamento per i seguenti importi:

Maggiore Irpef dovuta: € 3.000,00	Maggiore Iva dovuta: € 2.000,00
Sanzione infedele dich. Irpef: € 3.000,00	Sanzione infedele dich. Iva: € 2.000,00
	Sanzione mancata registraz. operazioni imponibili: € 2.000,00
	Sanz. mancata o irregolare tenuta scritture contabili: € 1.032,00

Sanzione unica irrogata: € 4.500,00
(sanzione per la violazione più grave maggiorata di 1/5 ed il risultato di 1/4 ossia applicazione del cumulo giuridico per più violazioni afferenti più tributi, cioè € 3.000,00 x 1,2 x 1,25)

La definizione dell'accertamento per mancata impugnazione richiederà il pagamento di € 1.250,00. Infatti:

- la somma di 1/4 dei minimi edittali previsti per ciascun tributo è pari a € 1.250,00 (€ 3.000,00/4 + € 2.000,00/4) e rappresenta il minimo della sanzione che il contribuente deve pagare per l'accertamento con adesione;
- la definizione agevolata della sanzione unica sarebbe pari a € 1.125,00 ossia 1/4 di € 4.500,00.

Disposizioni Integrative: art. 2, co. 5, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218 [CFF 4674]

– Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto –

5. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un quarto del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi.

Disposizioni Integrative: artt. 24 e 25, D.Lgs. 15.12.1997, n. 446 [CFF 3919a e 3919b]

– Irap –

Art. 24 – Poteri delle regioni

1. Le regioni a statuto ordinario possono disciplinare, con legge, nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta, ferme restando le disposizioni degli articoli 19, da 21 a 23, e da 32 a 35.
2. Le regioni a statuto speciale e le provincie autonome di Trento e Bolzano provvedono, con legge, alla attuazione delle disposizioni del presente titolo in conformità delle disposizioni della legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi 158 e 159.
3. L'accertamento delle violazioni alle norme del presente titolo compete alle amministrazioni regionali.
4. Le leggi di cui ai commi 1 e 2 possono prevedere la stipula di convenzioni con il Ministero delle finanze per l'espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta, nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso, secondo le disposizioni in materia di imposte sui redditi.
5. Gli uffici dell'amministrazione finanziaria ed i comandi della Guardia di finanza cooperano per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni

1. RAVVEDIMENTO OPEROSO

Art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF 9476] – RAVVEDIMENTO

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza
 - a) ad un decimo ⁽¹⁾ del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
 - b) ad un ottavo ⁽¹⁾ del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
 - c) ad un decimo ⁽¹⁾ del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo ⁽¹⁾ del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.
2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.
3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.
4. Comma abrogato ⁽²⁾
5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione».

NOTE: ⁽¹⁾ Lettera così modificata dall'art. 1, co. 20, lett. a), L. 13.12.2010, n. 220, con riferimento «alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011» (cfr. art. 1, co. 22, L. 220/2010). Pertanto, per le violazioni compiute fino al 31 gennaio 2011, la regolarizzazione spontanea (anche se effettuata dopo tale data) potrà continuare a fruire della riduzione delle sanzioni previste in precedenza.
Per esigenze di semplificazione e chiarezza espositiva, nel commento della norma si farà riferimento alle sole misure in vigore dal 1° febbraio 2011.

⁽²⁾ Comma abrogato dall'art. 7, co. 1, lett. b), D.Lgs. 26.1.2001, n. 32, con effetto dal 20 marzo 2001.

COMMENTO

DEFINIZIONE: il ravvedimento operoso consiste nella possibilità offerta al contribuente di regolarizzare spontaneamente le violazioni tributarie commesse, attraverso l'effettuazione dell'adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro precisi termini temporali.

Esso si realizza con il (contestuale) pagamento delle imposte (eventualmente) dovute, degli interessi connessi e delle sanzioni, determinate peraltro in misura ridotta.

La regolarizzazione è consentita con modalità differenziate, a seconda della natura dell'imposta e del tipo di violazione che si intende sanare.

Altre norme di legge possono stabilire circostanze e presupposti diversi – rispetto a quelli previsti dalla disposizione in commento – per l'attenuazione della sanzione: ad esempio, l'art. 50, L. 449/1997, sull'accertamento e definizione dei tributi locali, stabilisce che Province e Comuni possono prevedere – nei limiti dei principi regolatori della riforma del sistema sanzionatorio tributario – la riduzione delle sanzioni.

AMBITO SOGGETTIVO: possono valersi dell'istituto sia l'autore della violazione che i soggetti solidalmente responsabili.

Rientrano nella prima ipotesi

- i contribuenti (in proprio), cioè i soggetti passivi nei cui confronti si verifica il presupposto di imposta;
- i sostituti d'imposta, che sono i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili.

Rientrano nella seconda ipotesi

- i responsabili di imposta, cioè i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta insieme con altri per fatti o situazioni a questi riferibili (ad es. il notaio per l'omessa registrazione di un atto soggetto all'imposta di registro: cfr. art. 57, D.P.R. 131/1986).

AMBITO OGGETTIVO: il ravvedimento può riguardare sia le imposte sui redditi (l'Irpef, l'Ires) e l'Irap (cioè le imposte cd. «dirette») che le imposte «indirette» e, quindi, le imposte sui consumi (come l'Iva) o

sui trasferimenti (come l'imposta di registro, l'imposta ipotecaria e catastale e l'imposta sulle successioni e donazioni) che, infine, i tributi locali, dato che l'art. 16, D.Lgs. 473/1997 stabilisce che «*alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie*» (compreso, quindi, il ravvedimento).

Possono essere oggetto di regolarizzazione

- sia le violazioni **sostanziali**, cioè quelle relative a errori o omissioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento dei tributi: si tratta di violazioni rilevabili sia in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base della dichiarazione, che in sede di rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente;
- sia le violazioni **formali**, cioè quelle che non incidono sulla determinazione e sul pagamento dei tributi, ma che possono, comunque, ostacolare l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (es.: la omessa, inesatta o incompleta indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente di cui all'art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997).

A seguito dell'entrata in vigore della L. 212/2000 (sullo Statuto dei diritti del contribuente), le **violazioni meramente formali** non sono più punibili (art. 10, co. 3), tant'è che con effetto dal 20 marzo 2001 l'originario comma 4 dell'articolo in commento è stato abrogato [art. 7, co. 1, lett. b), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32]. Il contribuente – nel rispetto del principio di buona fede e di collaborazione di cui al co. 1 dello stesso art. 10 della L. 212/2000 – può, comunque, regolarizzare la propria posizione con la presentazione all'ufficio competente di una dichiarazione integrativa o di una comunicazione (senza dover corrispondere sanzioni di sorta).

La C.A.E. 3.8.2001, n. 77/E considera meramente formale la violazione che

- non incide né sulla determinazione della base imponibile e/o dell'imposta
- né sul versamento del tributo;
- e che, comunque, non reca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Perché una violazione possa qualificarsi «meramente formale», le tre (predette) condizioni devono sussistere **congiuntamente**: è sufficiente che manchi una sola di esse perché la violazione non possa considerarsi meramente formale e, quindi, godere dell'esimente dalla sanzione.

Mentre le prime due condizioni sono chiare, la terza (sulla mancanza di pregiudizio all'attività di controllo) deve essere valutata in concreto, avendo riguardo alla effettiva incidenza dell'illecito sull'attività di controllo.

È **escluso** che possa configurarsi una violazione meramente formale:

- nel caso di violazioni relative agli obblighi di presentazione di atti (come la dichiarazione dei redditi, anche nel caso in cui non sono dovute imposte) soggetti a controllo da parte della Agenzia delle Entrate;
- quando il pregiudizio per l'attività di controllo è connesso con lo svolgimento dell'attività stessa (come, ad esempio, quando si ometta la restituzione di un questionario; non si ottemperi ad un invito a comparire; si opponga il rifiuto di esibizione della documentazione richiesta dai verificatori in sede di accesso).

CAUSE OSTATIVE: il contribuente non può usufruire dell'istituto se:

- la violazione è già stata constatata;
- sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche;
- sono iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore (o il soggetto solidalmente obbligato) abbia avuto formale conoscenza.

La pre-condizione è che l'autore della violazione o il soggetto solidalmente obbligato non abbiano avuto **formale conoscenza** dell'attività di controllo, verifica o altra attività amministrativa di accertamento: entrambi possono accedere al ravvedimento fin tanto che non siano ritualmente informati dello svolgimento di tali attività (cfr. C.M. 180/1998).

La constatazione della violazione può avvenire, ad es., attraverso la notificazione di un avviso bonario ex art. 36-bis co. 3, D.P.R. 600/1973, cioè quando al contribuente viene comunicato l'esito dei controlli automatici, da cui emerge una violazione.

L'accesso, ispezione o verifica di cui all'art. 52, D.P.R. 633/1972 (sull'Iva; richiamato dall'art. 32, D.P.R. 600/1973, sulle imposte sui redditi) sono di ostacolo all'utilizzo del ravvedimento **limitatamente** al tributo e al periodo di imposta per il quale sono effettuati: le violazioni relative a tributi o a periodi diversi da quello sottoposto a controllo possono essere oggetto di ravvedimento (anche quando è in corso un accesso, ispezione o verifica che riguarda altro tributo o altro periodo d'imposta).

Per «altre attività amministrative di accertamento» si intendono gli inviti, le richieste e i questionari notificati all'autore della violazione o al soggetto solidalmente obbligato; considerato il richiamo del Legislatore alle sole «attività amministrative», **non** costituisce impedimento alla regolarizzazione, l'avvio di indagini di natura penale.

MODALITÀ: il contribuente che intende utilizzare l'istituto del ravvedimento deve eseguire l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro il termine tassativamente previsto da ciascuna fattispecie e deve provvedere al pagamento del tributo (se dovuto), degli interessi calcolati al tasso legale (dal 1° gennaio 2011, 1,5% annuo) con maturazione giorno per giorno e della sanzione che è determinata in misura **ridotta** (va rilevato, però, che ai fini del calcolo della sanzione, le singole violazioni devono essere definite singolarmente, senza che possa essere applicato l'istituto del cumulo giuridico previsto dall'art. 12, D.Lgs. 472/1997 «*per l'assorbente motivo che le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli uffici o enti impositori*»: cfr. C.M., 180/1998).

Il pagamento, che può essere oggetto di compensazione (cfr. D. Dirig. Dip. Entr. 31 marzo 2000), va

effettuato con:

- modello F24 per le imposte sui redditi, Iva, Irap, ecc.;
- modello F23 per le imposte di registro, ipotecaria e catastale, di bollo, ecc.

Quale data iniziale, ai fini del conteggio del termine entro il quale poter effettuare il ravvedimento, si deve assumere la scadenza originariamente stabilita, cioè il momento a decorrere dal quale la obbligazione non può più essere validamente adempiuta; con la precisazione che non rileva il fatto che l'anno sia o non sia bisestile (ad es. termine di versamento scaduto il 31 dicembre 2011, ravvedimento entro il 31 dicembre 2012, anche se il 2012 è composto di 366 giorni: cfr. R.A.E., 14.7.2008, n. 296/E).

Sulla necessità che tutti gli adempimenti omessi (nessuno escluso) debbano essere regolarizzati entro il termine per il ravvedimento, si veda Cass. Sent. 9° novembre 2010, n. 22781.

PERFEZIONAMENTO: il ravvedimento si perfeziona:

- di regola (co. 2), con l'effettuazione dell'adempimento omesso o con la correzione di quello eseguito irregolarmente e con il pagamento contestuale (o, meglio, nel termine previsto dalla legge) dell'imposta o della differenza di imposta dovuta, degli interessi (legali) e della sanzione (in misura ridotta) [potrebbe essere il caso dell'omesso versamento dell'Iva relativa al mese di febbraio 2010 - in scadenza il 16.3.2010 - che viene regolarizzato il 16.4.2010, versando oltre all'imposta, anche gli interessi e la sanzione];
- quando la liquidazione del tributo deve essere operata dall'Ufficio (co. 3), con la conclusione del procedimento previsto dalla legge (illustrato di seguito), che avviene con il versamento di quanto dovuto (dal contribuente) nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione [è il caso dell'imposta di registro, quando il contribuente regolarizza - entro l'anno - una insufficiente dichiarazione di valore].

EFFETTI: il ravvedimento operoso comporta la sanatoria della violazione (a suo tempo) commessa usufruendo di una sanzione ridotta rispetto a quella «ordinaria», e l'applicabilità dell'attenuante penale prevista dall'art. 13, D.Lgs. 74/2000 (C.M. 4.8.2000, n. 154).

Le SINGOLE FATTISPECIE

A) OMESSO (e TARDIVO)/INSUFFICIENTE VERSAMENTO del tributo (o di un acconto): la regolarizzazione (cioè il pagamento del tributo non versato, degli interessi e della sanzione ridotta) deve avvenire nel termine di **trenta giorni** dalla scadenza originariamente stabilita; ai fini sanzionatori il pagamento tardivo viene equiparato al pagamento omesso.

Sempre che non sussistano le cause ostative sopra indicate, la regolarizzazione dell'omesso, tardivo o insufficiente pagamento del tributo (o di un acconto) eseguito **entro 30 giorni** dalla scadenza del termine originario determina la riduzione della sanzione a **1/10** (un decimo) del minimo; e dato che la sanzione correlata a questa violazione è pari al 30% dell'importo non versato, la sanzione (ridotta) diventa pari al 3% (tre per cento).

Nel caso di versamento eseguito tempestivamente ancorché ad ufficio o agente incompetente, la sanzione non si applica (cfr. art. 13, co. 3, D.Lgs. 471/1997).

Fra le più frequenti ipotesi di **omesso** o insufficiente **versamento** che possono essere regolarizzate, si ricordano:

- le imposte dovute dal contribuente in base a dichiarazione: sia dei redditi (comprese le imposte sostitutive), che dell'Irap, che dell'Iva;
- le ritenute alla fonte operate dal sostituto di imposta;
- l'Iva dovuta in base alle liquidazioni periodiche;
- l'imposta di registro (quando è autoliquidata dal contribuente: ad es., tardivo pagamento dell'imposta dovuta sui contratti di affitto nelle annualità successive a quella della stipula);
- l'Ici (imposta comunale sugli immobili, di cui al D.Lgs. 30.12.1992, n. 504);
- i diritti della Camera di commercio (cfr. art. 6, D.M. 27.1.2005, n. 54).

L'art. 20, D.Lgs. 241/1997 prevede la possibilità di effettuare i versamenti (a saldo o in acconto, escluso l'acconto Iva di dicembre) dovuti in base alla dichiarazione anche in forma rateale, con la maggiorazione degli interessi ivi stabiliti: l'eventuale omesso o carente versamento di questi importi è regolarizzabile nel termine di 30 giorni dalla relativa scadenza ma «la sanzione ridotta (...) e gli interessi moratori (al tasso legale) devono essere calcolati con riferimento alle rispettive somme pagate in ritardo (tributo e interesse previsto dall'art. 20, comma 2, del D.Lgs. n. 241 del 1997)» (cfr. C.M. 23.7.1998, n. 192).

I contribuenti Iva «trimestrali, tenuti a maggiorare l'Iva da versare dell'1%», possono regolarizzare l'omesso o tardivo versamento tenendo conto - nel calcolo degli interessi (legali) e della sanzione ridotta relativi al ravvedimento - «dell'imposta comprensiva di tale maggiorazione».

L'omesso o incompleto versamento di quanto dovuto a seguito della presentazione della dichiarazione dei redditi può essere «sanato» anche sulla base del c.d. «avviso bonario» inviato dall'Amministrazione finanziaria (in questo caso però, la sanzione è ridotta non a 1/10 o 1/8 - a seconda del termine entro il quale la regolarizzazione è operata - ma a 1/3).

Per espressa disposizione di legge, la regolarizzazione dell'omesso versamento dell'Irap non ha trovato applicazione relativamente ai periodi di imposta 2004, 2005 e 2006; dato che la disposizione (che inibiva il ravvedimento) non è stata successivamente riproposta, per gli omessi versamenti relativi al periodo di imposta 2007 e successivi, il ravvedimento può essere utilizzato (cfr. R.A.E. 17.2.2009, n. 43/E).

La regolarizzazione per l'omesso o tardivo versamento del tributo con sanzione ridotta a 1/10 (un decimo) si perfeziona se, entro 30 giorni dalla data in cui l'adempimento avrebbe dovuto essere eseguito, viene

effettuato il pagamento sia dell'imposta (o della differenza d'imposta) dovuta sia degli interessi (legali, dall'1.1.2011, 1,5% annuo) sia della sanzione (in misura ridotta); se manca anche uno solo dei tre componenti non si realizza il ravvedimento e, quindi, non opera la regolarizzazione.

B) ALTRI ERRORI ed OMISSIONI: si tratta di fattispecie molto ampia, dato che vi rientrano le **violazioni diverse** da quelle indicate nella successiva lettera C) e quelle indicate nella precedente lettera A) nel caso in cui il contribuente regolarizzi l'inadempimento nel più lungo termine previsto da questa fattispecie (fermo restando che, nel predetto termine, devono essere eseguite tutte le incombenze previste dalla legge). Sempre che non sussistano le cause ostative sopra indicate, la **regolarizzazione** degli errori o delle omissioni (anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo) che venga effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione stessa (ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla omissione o dall'errore), **determina la riduzione** della sanzione a **1/8** (un ottavo) del minimo.

Si tratta, per lo più, di violazioni che riguardano le dichiarazioni regolarmente presentate, che comportano la integrazione (in aumento) degli imponibili dichiarati; le irregolarità (in materia di imposte sui redditi) rilevabili dall'Ufficio in sede di liquidazione *ex artt. 36-bis e 36-ter*, D.P.R. 600/1973; gli omessi versamenti Iva dovuti ad errori materiali o di calcolo rilevabili dall'Ufficio in sede di controllo della dichiarazione; le violazioni concernenti la insufficiente dichiarazione di valore ai fini dell'imposta di registro, ecc..

Anche la violazione connessa con l'omesso versamento dei tributi – non regolarizzata nel termine «breve» di cui alla precedente lettera A) del primo comma dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997 – può essere sanata nel termine «lungo» di cui alla presente lettera B): con la riduzione delle sanzioni a 1/8 (un ottavo) invece che a 1/10 (un decimo): **sempreché**, entro il predetto termine, vengano effettuati tutti gli adempimenti stabiliti. **Non è sanabile** con il ravvedimento la **omessa** presentazione della **dichiarazione** (intendendosi per tale quella presentata oltre il termine di 90 giorni da quello di scadenza), **né** il comportamento illecito che sia originato **non** da errori od omissioni **ma** da condotte fraudolente (come ad es., l'emissione o l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti).

La regolarizzazione può avvenire – secondo quanto stabilito dalla presente lett. B) – entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dalla omissione o dall'errore. La diversificazione fra le due soglie temporali indicate dipende dalla natura del tributo che si intende regolarizzare: per le violazioni dei tributi «periodici», il termine è quello di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; per i tributi «istantanei», il termine è quello di un anno dalla omissione o dall'errore. Così:

- se è prevista una dichiarazione periodica del tributo (es. mod. Unico) e questa è stata presentata, eventuali errori o omissioni possono essere regolarizzati con la presentazione di una dichiarazione integrativa, il pagamento del tributo (se dovuto), degli interessi legali e della sanzione ridotta, entro il termine (finale) per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. La dichiarazione integrativa deve essere redatta su modello conforme a quello approvato con riferimento al periodo di imposta interessato dalla «rettifica»; e la sanzione ridotta è dovuta per ciascuna dichiarazione che si intende regolarizzare, anche se è confluita nel modello Unico; N.B. A causa di guasti tecnici del servizio Entratel, che hanno impedito l'invio telematico del modello Unico 2010 in scadenza il 30.9.2010, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto (cfr. comunicato stampa 30.9.2010) che detto adempimento si considera regolarmente eseguito, se effettuato entro il 5.10.2010. Tale slittamento, però, non costituisce «proroga» del termine di presentazione della dichiarazione, che resta fermo, a tutti gli effetti (ravvedimento compreso), al 30.9.2010 (cfr. comunicato stampa 27.10.2010);
- se non è prevista una dichiarazione periodica (es. insufficiente dichiarazione di valore ai fini dell'imposta di registro), la regolarizzazione spontanea – che può essere eseguita da qualunque dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione – si realizza con la presentazione di una dichiarazione integrativa (del valore originariamente indicato) nel termine di un anno dalla commissione della violazione. Se l'imposta può essere autoliquidata la procedura è quella ordinaria; se, invece, l'imposta deve essere liquidata dall'ufficio la procedura è quella prevista dal successivo comma 3.

C) TARDIVA PRESENTAZIONE di DICHIARAZIONI: Modello Unico (ai fini I.I.R.R. e Iva), dichiarazione Iva (separata, in quanto, ad es., il periodo d'imposta Ires non coincide con l'anno solare); dichiarazione ai fini dell'Irap (diventa autonoma), del sostituto di imposta (Mod. 770), e anche Dichiarazione/denuncia relativa all'imposta di registro o ad altre imposte indirette (imposte ipotecarie e catastali; imposta successioni e donazioni).

Sempre che non sussistano le cause ostative sopra indicate, la omessa presentazione della dichiarazione, entro la scadenza stabilita può essere regolarizzata con la presentazione della dichiarazione nel termine non superiore a **90 giorni** successivi alla scadenza, godendo della riduzione della sanzione a **1/10** (un decimo) del minimo.

Nel caso di dichiarazioni periodiche (es. mod. Unico), l'inutile scadenza del termine per effettuare il ravvedimento impedisce di sanare successivamente la violazione: la dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni, infatti, si considera omessa (ancorché costituisca titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in essa indicati e delle ritenute indicate dai sostituti di imposta: cfr. art. 2, co. 7, D.P.R. 322/1998).

In tema di ravvedimento per tardiva presentazione della dichiarazione, meritano un cenno due violazioni particolari:

- quella della mancata trasmissione telematica della dichiarazione da parte dell'intermediario incaricato

- (nonché del Caf o del sostituto; cfr. art. 7, D.Lgs. 241/1997), e
- quella della Comunicazione dati Iva (art. 11, D.Lgs. 471/1997).
- Entrambe sono punite con una sanzione di natura amministrativa specifica, per cui a quelle violazioni **non** si dovrebbero applicare le disposizioni previste dal D.Lgs. 472/1997 (compreso il ravvedimento).
- Tuttavia, la qualificazione giuridica della prima violazione è mutata [a seguito della modifica apportata – dall'art. 1, L. 296/2006 (Legge Finanziaria 2007) – al comma 1-bis dell'art. 39, D.Lgs. 241/1997, che ha esteso l'applicabilità – in quanto compatibili – delle «disposizioni generali» in materia di sanzioni tributarie anche alla tardiva trasmissione telematica da parte dell'intermediario], per cui l'intermediario, a partire dal 2007, può utilizzare il ravvedimento [secondo le regole dettate dall'art. 13, co. 1, lett. c)], a condizione che «la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata» (cfr. C.A.E. 27.9.2007, n. 52).
 - Analoga modifica **non** è stata introdotta per la Comunicazione dati Iva, la cui natura non dichiarativa «comporta l'inapplicabilità delle sanzioni previste in caso di omessa o infedele dichiarazione nonché delle disposizioni di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di ravvedimento in caso di violazione degli obblighi di dichiarazione» (cfr. Istruzioni per la compilazione al modello di Comunicazione annuale dati Iva, 2010).
- Infine, nel caso di atti e denunce proprie dell'imposta di registro o di dichiarazioni di successione, per la quali non è prevista una disposizione che equipari all'omissione la presentazione con ritardo superiore a un certo termine, la regolarizzazione della omessa presentazione dell'atto, denuncia o dichiarazione può essere effettuata anche nel più lungo termine stabilito dalla lettera b) del primo comma del presente articolo.

D) LIQUIDAZIONE dell'UFFICIO: nei casi in cui la liquidazione dell'imposta non può essere effettuata dal contribuente (ma deve essere operata dall'Ufficio, come è il caso del ravvedimento relativo all'integrazione di valore di una dichiarazione precedentemente presentata) il procedimento si articola in tre fasi:

- nella prima, il contribuente effettua l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito entro il termine stabilito;
- nella seconda, l'Ufficio notifica al contribuente un atto contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi (legali) maturati (fino al giorno in cui è stato rimosso l'inadempimento) e della sanzione (nella misura ridotta) irrogata (specificando che l'atto stesso viene notificato al preciso scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento operoso);
- nella terza, il contribuente effettua il pagamento di quanto dovuto (nel termine di 60 giorni dal ricevimento dell'atto); se tale pagamento non viene effettuato, il ravvedimento non si realizza e la (già intervenuta, in ipotesi) regolarizzazione diventa inefficace, per cui l'Ufficio applicherà la sanzione nella misura intera.

Prassi amministrativa: C.M. 10.7.1998, n. 180 ⁽⁵⁾ (estratto)

– Ravvedimento operoso: finalità –

«1. Nel nuovo ordinamento sanzionatorio tributario, in vigore dal 1° aprile 1998, l'istituto del ravvedimento ha trovato una sua sistemazione organica ed una disciplina tendenzialmente unitaria nei riguardi di tutti i tributi, grazie all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 che, per un verso, ha generalizzato la portata delle disposizioni già presenti nel campo dell'Iva (art. 48 del D.P.R. n. 633 del 1972) e delle imposte dirette (artt. 9 e 54 del D.P.R. n. 600 del 1973) ma, per altro verso, ha apportato in materia novità di non poco conto.

Le **finalità** del ravvedimento sono quelle di permettere all'autore (o agli autori) e ai soggetti solidalmente obbligati di **rimediare spontaneamente**, secondo modalità ed entro precisi limiti temporali stabiliti dalla norma, alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative previste (...).

La norma ha mantenuto il principio secondo cui il ravvedimento non è consentito una volta che siano iniziati controlli fiscali nei confronti del contribuente. Tale limitazione serve, ovviamente, a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli stessi, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto.

In particolare, dispone la citata norma che la facoltà di ravvedimento è preclusa:

- dalla già avvenuta constatazione della violazione;
- dall'inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- dall'inizio di altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

La prima categoria di preclusioni non comporta particolare problemi applicativi. Occorre solo precisare che le constatazioni cui allude la norma sono chiaramente quelle «esterne» o, comunque, già portate a conoscenza degli interessati. Pertanto, il ravvedimento deve intendersi consentito in ordine a quelle violazioni già constatate dall'ufficio o ente impositore ma non ancora formalmente portate a conoscenza, mediante notifica, dell'autore della violazione o dei soggetti solidalmente responsabili.

Relativamente alla seconda categoria di cause ostative, il principale riferimento normativo è costituito dall'art. 52 della legge sull'Iva, richiamato in maniera espressa o implicita in altri settori tributari (imposte sui redditi, imposta di registro, sulle successioni, ecc.). Al riguardo si ritiene di dover chiarire che qualora l'accesso, l'ispezione o la verifica riguardino specifici periodi di imposta, il ravvedimento rimane esperibile per le violazioni

commesse in periodi di imposta diversi da quello (o quelli) oggetto di controllo. Ugualmente dicasi circa la possibilità di regolarizzazione per le violazioni relative ad un tributo diverso da quello oggetto di verifica.

Per quanto concerne, poi, l'inizio di «altre attività amministrative di accertamento», la norma ha inteso riferirsi, in via principale, alla notifica di «inviti», «richieste», «questionari», ecc. di cui agli artt. 51, comma secondo del D.P.R. n. 633 del 1972 e 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 (...)

Ancora, va chiarito che l'esistenza di cause ostative va riferita, per espressa previsione normativa, non solo all'autore della violazione ma anche «ai soggetti solidalmente obbligati» al pagamento della sanzione. Così, esemplificando, l'inizio di una verifica nei confronti di una società impedisce ogni possibilità di ravvedimento anche alla persona fisica che, agendo per conto della società, abbia commesso la violazione. Ciò, peraltro, non significa che, una volta constatata la violazione obiettivamente considerata, la via del ravvedimento sia preclusa nei confronti di tutti i soggetti che vi possono essere implicati. La legge, infatti, limita l'effetto estensivo della preclusione solo ai soggetti obbligati in solido. Deve ritenersi, quindi, che la già avvenuta constatazione di una violazione in materia di Iva nei confronti del cedente non pregiudichi la possibilità di regolarizzazione del cessionario (altro soggetto coinvolto nell'infrazione ma non responsabile in solido) prima della formale constatazione o dell'inizio della verifica nei riguardi di quest'ultimo.

Da ultimo, va osservato che la norma fa espresso riferimento al carattere «amministrativo» dell'attività tendente all'accertamento dell'infrazione. Non costituisce, pertanto, impedimento alla regolarizzazione l'avvio di indagini di natura penale (ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia, ecc.) dalle quali può, eventualmente, risultare notizia di una violazione tributaria. (...)

NOTE: (5) Gli importi e le percentuali indicate nelle circolari riportate di seguito, ove non diversamente indicato, si riferiscono alle misure vigenti all'epoca in cui le stesse sono state emanate.

Prassi amministrativa: C.M. 23.7.1998, n. 192 (estratto)

– **Ravvedimento operoso: applicabilità alle imposte dirette, all'Iva e al registro** –

«Premessa.

L'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, disciplina, con previsione di carattere generale, l'istituto del ravvedimento che consente all'autore (o agli autori) della violazione ed ai soggetti solidalmente obbligati di rimuovere le violazioni commesse, beneficiando di riduzioni automatiche sulle misure minime delle sanzioni applicabili.

Con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, in sede di commento al predetto art. 13, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, lettera f), del D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, sono state illustrate in linea generale le fattispecie di violazioni suscettibili di regolarizzazione, le condizioni di procedibilità del ravvedimento ed i relativi effetti.

Nel richiamare le osservazioni svolte nella predetta circolare, con la presente si forniscono ulteriori indicazioni in ordine all'applicazione dell'istituto in rassegna con specifico riferimento alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta di registro e tributi similari.

1. RAVVEDIMENTO in MATERIA di IMPOSTE DIRETTE

Com'è noto, fino al 31 marzo 1998 il ravvedimento operoso in materia di imposte dirette era disciplinato in maniera specifica dagli articoli 9, ultimo comma, e 54, quinto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973. (...)

Dal 1° aprile 1998, anche nel settore delle imposte dirette sono applicabili le nuove regole sul ravvedimento stabilite dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, non solo, com'è ovvio, per le violazioni commesse successivamente ma anche per quelle commesse anteriormente al 1° aprile 1998 relativamente alle quali siano ancora aperti i termini previsti nella citata norma.

Come già accennato, anche con riferimento alle imposte dirette la nuova disciplina ha un ambito di applicazione, sia soggettivo che oggettivo, più ampio rispetto a quello della disciplina previgente.

Rientrano nell'ambito soggettivo dell'istituto tutti i soggetti d'imposta, sia i contribuenti intesi nell'accezione comune, cioè i titolari di redditi propri, sia i sostituti d'imposta; inoltre, in relazione alle singole fattispecie, la regolarizzazione può essere effettuata sia dalla persona fisica autrice della violazione sia dal soggetto solidalmente obbligato.

Possono invece essere oggetto di regolarizzazione violazioni precedentemente escluse, quali, a titolo esemplificativo, l'omesso o insufficiente versamento delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo, le violazioni c.d. formali e quelle rilevabili in sede di liquidazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni.

Anche ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, il ravvedimento è consentito a condizione che la violazione non sia già stata constatata ovvero non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Tanto premesso, si passano ora in rassegna le principali fattispecie di violazioni regolarizzabili ai sensi del richiamato art. 13, con la precisazione che le stesse sono riferibili oltre che alle imposte sui redditi intese nell'accezione comune (Irpef, Irpeg, Ilor) anche ai tributi per i quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione (Irap, imposta sul patrimonio netto delle imprese, imposte sostitutive, contributo straordinario per l'Europa, contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale, ecc.).

1.1 Omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione

L'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, disciplina unitariamente le violazioni degli obblighi relativi al versamento in materia di imposte dirette, fissando nella misura del 30 per cento di ogni importo non versato la sanzione a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto o a saldo delle imposte risultanti dalle dichiarazioni.

L'infrazione in parola si perfeziona con il mancato o il carente versamento nei termini stabiliti dalla legge, per cui il tardivo pagamento viene sanzionato alla stessa stregua dell'omesso pagamento.

Le violazioni in questione possono peraltro essere regolarizzate ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) o b), del D.Lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini stabiliti (da ritenere essenziali) il pagamento dell'imposta, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta.

In particolare, la prevista sanzione del 30 per cento è ridotta (...) se la regolarizzazione si perfeziona nel termine di trenta giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa (art. 13, lettera a).

Anche se la norma, ai fini del computo dei trenta giorni, fa espresso riferimento alla data della commissione della violazione, il dies a quo deve in ogni caso identificarsi con quello di scadenza del termine previsto per il pagamento.

La sanzione è invece ridotta (...) se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b). (...)

Si evidenzia, inoltre, che nelle ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione prevista nell'art. 20, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997, per il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto, le eventuali violazioni per omesso o carente versamento degli importi dovuti per le singole rate alle prescritte scadenze sono regolarizzabili entro trenta giorni dal termine previsto per ogni singola rata mensile ovvero entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione. In detti casi, peraltro, la sanzione ridotta (...) e gli interessi moratori al tasso legale devono essere calcolati con riferimento alle rispettive somme pagate in ritardo (tributo e interesse previsto dall'art. 20, comma 2, del D.Lgs. n. 241 del 1997). (...)

Si precisa, infine, che in ogni caso la regolarizzazione delle violazioni illustrate nel presente paragrafo **non** comporta la presentazione di una **dichiarazione integrativa**.

1.2 Omesso o insufficiente versamento, alle prescritte scadenze, delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta

La nuova disciplina del ravvedimento consente anche ai sostituti d'imposta di regolarizzare le violazioni commesse, sempreché le stesse non siano state già constatate o non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza.

In particolare, il mancato o il carente versamento alle prescritte scadenze delle ritenute alla fonte operate può essere regolarizzato ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) e b), del D.Lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini stabiliti (da ritenere essenziali) il pagamento della ritenuta o della differenza non tempestivamente versata, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta. (...)

1.3 (Omissis)

1.4 Errori ed omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo

Gli errori e le omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo possono essere regolarizzati unicamente ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Nel settore delle imposte dirette le fattispecie in esame attengono principalmente agli aspetti sostanziali delle dichiarazioni. Sono quindi suscettibili di regolarizzazione mediante ravvedimento gli errori e le omissioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate, ivi comprese quelle presentate con ritardo non superiore a trenta giorni. Sono invece escluse le fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione e quelle equiparate.

Gli errori e le omissioni relativi ad una dichiarazione validamente presentata possono essere corretti mediante una **dichiarazione integrativa**, da redigere su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo d'imposta interessato e da presentare all'Amministrazione finanziaria (...)

La dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, e quindi dell'anno nel quale è stata prodotta la dichiarazione oggetto di integrazione. Entro lo stesso termine (da ritenere essenziale), deve essere eseguito il pagamento del tributo dovuto e dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale ... con maturazione giorno per giorno, nonché della sanzione ridotta ...

Nell'ambito delle violazioni in rassegna possono essere enucleate due distinte fattispecie:

A. Errori ed omissioni rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, quali, a titolo esemplificativo: errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta.

Trattasi di violazioni, come già detto, regolarizzabili unicamente ai sensi della lettera b) dell'art. 13; la regolarizzazione ai sensi della lettera a) dello stesso art. 13 è invece esclusa in quanto gli omessi o i carenti

versamenti non riguardano le imposte correttamente calcolate e dichiarate, ma sono conseguenti ad errori ed omissioni incidenti sulla determinazione del tributo commessi in sede di dichiarazione. L'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 prevede una sanzione del 30 per cento anche nei casi di liquidazione di una maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Pertanto, la regolarizzazione spontanea degli errori in questione comporta il pagamento della sanzione ridotta (...), oltre ovviamente il pagamento del tributo e dei relativi interessi moratori al tasso legale. (...)

B. Errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione delle imposte dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e successive modificazioni, quali, a titolo esemplificativo: l'omessa o l'errata indicazione di redditi; l'esposizione di indebite detrazioni di imposta o di indebite deduzioni dell'imponibile.

Trattasi di errori e di omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, per la quale l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 prevede la sanzione dal cento al duecento per cento della maggiore imposta o della differenza del credito.

Pertanto, la regolarizzazione spontanea degli errori e delle omissioni in argomento comporta il pagamento della sanzione ridotta (...), oltre il pagamento della maggiore imposta o del minor credito e dei relativi interessi moratori.

Si precisa che nella ipotesi in cui la dichiarazione originariamente presentata contenga errori ed omissioni di entrambe le fattispecie considerate alle precedenti lettere A e B, è possibile regolarizzare contestualmente i predetti errori ed omissioni mediante la presentazione di un'unica dichiarazione integrativa ed il pagamento delle somme complessivamente dovute (...).

Ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 472 del 1997, possono essere regolarizzate anche le violazioni agli obblighi di esecuzione delle ritenute alla fonte sulle somme o valori corrisposti a terzi. (...)

1.5 Presentazione della dichiarazione oltre il termine previsto

La mancata presentazione della dichiarazione entro il termine stabilito comporta l'applicazione della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione.

La violazione può essere regolarizzata ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 472 del 1997 e la sanzione è ridotta (...), se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni e se nello stesso termine viene effettuato il pagamento delle somme dovute.

Per l'individuazione delle somme dovute ai fini del ravvedimento, si illustrano separatamente le ipotesi in cui la violazione in parola riguarda la dichiarazione dei redditi e quella in cui la violazione riguarda la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

A. Dichiarazione dei redditi.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, prevede l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di L. 500.000, anche nell'ipotesi in cui non sono dovute imposte. L'ammontare delle imposte dovute da assumere quale base di commisurazione della sanzione è quello risultante dall'accertamento o dalla dichiarazione tardivamente presentata e non regolarmente e tempestivamente pagato.

Conseguentemente, se le imposte risultanti dalla dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni sono state interamente pagate nei termini previsti ovvero le eventuali violazioni degli obblighi di versamento sono state regolarizzate ai sensi delle lettere a) o b) dell'art. 13, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione si regolarizza con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000. (...)

Comunque, in tutti i casi in cui le imposte risultanti dalla dichiarazione non sono state in tutto o in parte versate, la differenza ancora dovuta dovrà essere pagata nello stesso termine di trenta giorni, unitamente ai relativi interessi legali calcolati giorno per giorno.

Le predette modalità di regolarizzazione operano nelle ipotesi in cui la tardiva presentazione della dichiarazione è direttamente imputabile al contribuente o ad un suo rappresentante (ad esempio, presentazione della dichiarazione ad una banca o ad un ufficio postale oltre il termine previsto con un ritardo non superiore a trenta giorni).

Invece, nell'ipotesi in cui la tardiva presentazione non è imputabile al contribuente o ad un suo rappresentante, bensì ad uno dei soggetti incaricati di presentare la dichiarazione in via telematica, la violazione relativa alla tardiva presentazione della dichiarazione potrà essere regolarizzata dal soggetto incaricato della trasmissione in via telematica con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000.

Eventuali violazioni degli obblighi di versamento dei tributi risultanti dalla dichiarazione, potranno, invece, essere regolarizzati dal contribuente con le modalità illustrate nel paragrafo 1.1 della presente circolare.

B. Dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, prevede l'applicazione della sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di L. 500.000. Il comma 3 dello stesso art. 2 prevede l'applicazione di una sanzione da L. 500.000 a L. 4.000.000, quando le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme, benché non dichiarate, sono state interamente versate.

Conseguentemente, se le ritenute relative ai compensi, interessi e altre somme indicate nella dichiarazione presentata con ritardo non superiore a trenta giorni sono state interamente versate entro le prescritte scadenze ovvero le eventuali violazioni degli obblighi di versamento sono state regolarizzate ai sensi delle lettere a) o b) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta si regolarizza con il pagamento di una sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo di L. 500.000.

Se invece l'ammontare delle ritenute non è stato interamente versato entro le prescritte scadenze o nei termini e con le modalità di cui alle lettere a) o b) dell'art. 13, la violazione concernente la tardiva presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta si regolarizza con il pagamento, entro trenta giorni dalla scadenza del termine fissato per la presentazione della dichiarazione, delle ritenute ancora dovute e della sanzione di L. 62.500, pari ad un ottavo della sanzione minima prevista dall'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 471.

In quest'ultimo caso, il competente ufficio applicherà la sanzione del 30 per cento con riferimento all'ammontare delle ritenute versate oltre i termini prescritti, procedendo altresì al recupero degli interessi dovuti ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 602 del 1973, qualora gli stessi non siano già stati pagati direttamente dal sostituto d'imposta.

2. RAVVEDIMENTO in MATERIA di IVA

(...)

2.1 Omesso o insufficiente versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione

L'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, detta una nuova disciplina unitaria per le violazioni degli obblighi relativi al versamento in materia di Iva, fissando nella misura unica del 30 per cento di ogni importo non versato la sanzione a carico di chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti periodici, in acconto o di conguaglio risultanti dalla dichiarazione.

L'infrazione in parola si perfeziona con l'omesso versamento nei termini stabiliti dalla legge. Ciò significa che, come già accadeva in passato, il tardivo pagamento viene, in linea di massima, sanzionato alla stessa stregua dell'omesso pagamento.

Le violazioni in questione possono peraltro essere regolarizzate ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) e b), del D.Lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini (da ritenere essenziali) il pagamento dell'imposta, dei relativi interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta. (...). Il comma 2 dello stesso articolo chiarisce poi che, ai fini della regolarizzazione, il pagamento della sanzione ridotta deve essere contestuale (ossia nel rispetto dello stesso termine) a quello dell'imposta e dei relativi interessi moratori, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Il termine di trenta giorni di cui si è detto non è l'unico previsto dalla nuova normativa per l'omesso versamento, inteso questo come inadempimento relativo all'imposta da versare (periodicamente o in sede di dichiarazione) in base alle risultanze contabili del contribuente.

Va, infatti, tenuto presente che, secondo la previsione della lettera b) dello stesso art. 13, il pagamento (spontaneo) può essere eseguito anche con ritardo superiore a trenta giorni, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale la violazione è stata commessa. In tal caso, oltre all'imposta e ai relativi interessi moratori, deve essere versata contestualmente la sanzione ridotta (...).

2.2 (Omissis)

2.3 Violazioni di natura sostanziale

Per il ravvedimento riguardante gli errori e le omissioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo sono previste una sola soglia temporale ed un'unica misura di attenuazione della sanzione. Ed invero, secondo la previsione del comma 1, lettera b), dell'art. 13, per le infrazioni della specie la sanzione è ridotta a (...) se la regolarizzazione interviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale le violazioni stesse sono state commesse.

2.3.1 Omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili

L'omessa fatturazione di operazioni imponibili ai fini Iva o l'emissione di fatture (relative ad operazioni imponibili) senza indicazione d'imposta o con indicazione di un'imposta inferiore, costituiscono violazioni che, incidendo sulla determinazione e sul pagamento del tributo, possono essere regolarizzate ai sensi della lettera b) dell'art. 13. Lo stesso dicasi per l'omessa annotazione di operazioni imponibili o per l'annotazione con indicazioni inesatte, tali da comportare un'imposta inferiore.

Secondo la disposizione appena citata, la regolarizzazione può essere eseguita in corso d'anno o, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. Pertanto, il ravvedimento, nel caso di specie, non comporta particolari oneri sul piano dichiarativo, dal momento che gli imponibili e le imposte oggetto della regolarizzazione vanno a confluire nella prescritta dichiarazione annuale.

Ai fini del ravvedimento, oltre all'effettuazione ora per allora delle formalità omesse o irregolarmente eseguite, deve essere versata la sanzione ridotta (...). Per altro verso, occorre considerare che l'omessa fatturazione o l'esposizione in fattura di un'imposta inferiore o l'omessa annotazione di un corrispettivo imponibile, possono determinare nei mesi successivi un omesso versamento d'imposta alle prescritte scadenze(...).

Ne consegue che, per regolarizzare in maniera completa la propria posizione, è indispensabile che il contribuente provveda ad utilizzare la disposizione di cui all'art. 13, lettera b), tanto per sanare la violazione prodromica (omessa o irregolare fatturazione e/o registrazione) quanto la violazione indotta (omesso versamento). Pertanto, in dette ipotesi, nei termini previsti per il ravvedimento, oltre al versamento di cui si è detto, devono essere eseguiti i pagamenti:

- dell'imposta non versata alla prescritta scadenza a seguito dell'omessa o irregolare documentazione dell'operazione;
- degli interessi legali maturati dal giorno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata (se l'operazione fosse stata regolarmente documentata) fino a quello in cui viene effettivamente pagata;
- della sanzione (...).

Nei casi in cui la mancata computazione dell'imposta in sede di liquidazione non abbia comportato un omesso versamento nel periodo di competenza o nei successivi, permanendo comunque una posizione creditoria, la validità del ravvedimento resta subordinata all'eseguita rettifica in diminuzione del credito d'imposta da parte dell'interessato.

2.3.2 Infedele dichiarazione

Una novità di assoluto rilievo è quella relativa alla regolarizzazione spontanea della dichiarazione infedele, resa possibile dal combinato disposto dei commi 1, lettera b), e 2 dell'art. 13 del decreto legislativo n. 472, con conseguente riduzione della sanzione (...).

Il citato art. 13, comma 1, lettera b), ... , non contiene specificazioni limitative, riferendosi, con formulazione generica e onnicomprensiva, alla regolarizzazione degli «errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo». Deve, quindi, ritenersi consentita la possibilità di integrare o correggere una dichiarazione infedele entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Ciò, peraltro, sempreché la violazione non sia stata già constatata o, comunque, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento riguardanti il periodo (quali, per esempio, richieste di notizie o invii di questionari) delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza. La possibilità di regolarizzazione entro il suddetto termine riguarda solo le dichiarazioni annuali validamente presentate, ivi comprese quelle presentate con ritardo non superiore a trenta giorni. Restano, quindi, escluse dal ravvedimento le ipotesi di omissione o equiparate. Ai fini del ravvedimento gli interessati devono presentare una dichiarazione integrativa di quella originaria, dalla quale risulti una maggiore imposta dovuta o un minor credito spettante, utilizzando all'uopo un modello uguale a quello usato per la dichiarazione originaria(...).

Inoltre, ai fini della regolarizzazione, devono essere versati:

- un importo corrispondente all'intera integrazione eseguita (maggior debito e/o minor credito). Si precisa, peraltro, che il minor credito risultante dalla dichiarazione integrativa può non essere versato nel caso in cui lo stesso sia stato chiesto a rimborso (con la dichiarazione originaria) e non sia stato ancora erogato al momento della regolarizzazione, oppure nel caso in cui tale minor credito (chiesto in computazione nell'anno successivo) non sia, o non sia stato, riportato nella dichiarazione relativa all'anno successivo;
- gli interessi legali (...) maturati dal giorno della commessa violazione a quello della regolarizzazione e rapportati all'intera integrazione eseguita;
- la sanzione ridotta (...).

Si sottolinea che il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione integrativa deve ritenersi perentorio (...). Il rispetto del termine previsto per la regolarizzazione è essenziale anche per quel che concerne i versamenti e, pertanto, qualsiasi inosservanza dello stesso compromette gli effetti del ravvedimento e rende legittima l'applicazione della sanzione per infedele dichiarazione nella misura intera.

Da ultimo, va evidenziato che l'eventuale maggior volume d'affari dichiarato in sede di integrazione non fa venire meno la validità delle scelte ad esso collegate, operate dal contribuente con la dichiarazione originaria (opzione per eseguire i versamenti trimestralmente o altro).

2.3.3 Omessi versamenti dovuti ad errori materiali o di calcolo

L'art. 13, comma 1, seconda parte, del D.Lgs. n. 471 dispone che la sanzione del 30 per cento si applica anche sulla maggiore imposta (o sulla minore eccedenza detraibile) risultante in esito alle correzioni di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo (automatizzato) della dichiarazione annuale. (...)

..., Si precisa che le violazioni della specie possono essere regolarizzate solo ai sensi della lettera b) dell'art. 13 e non della lett. a), non trattandosi di omessi versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione ma appunto di errori commessi in sede di dichiarazione che hanno inciso sulla determinazione dell'imposta e, quindi, sul suo pagamento.

La regolarizzazione, pertanto, può essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, mediante il versamento della maggiore imposta (o del minor credito) conseguente alla correzione dell'errore, dei relativi interessi moratori e della sanzione ridotta (...).

Non è necessaria la presentazione di una dichiarazione integrativa.

2.4 Omessa presentazione della dichiarazione annuale

Se la violazione consiste nell'omessa presentazione della dichiarazione annuale, la possibilità di ravvedimento è subordinata alla rimozione dell'inadempimento in tempi molto ristretti. La lettera c) dell'art. 13, infatti, accorda la riduzione (...) delle sanzioni (che, nella specie, sono quelle previste dall'art. 5, commi 1 e 3, primo periodo, del D.Lgs. n. 471) solo se la dichiarazione viene presentata non oltre trenta giorni dalla scadenza. (...)

Ai fini del ravvedimento, oltre all'imposta dovuta (determinata secondo i criteri previsti dall'art. 5, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471) e ai relativi interessi moratori, deve essere versata la sanzione (...).

In assenza di imposta dovuta, l'unico versamento da eseguire rimane la sanzione (...).

3. RAVVEDIMENTO in MATERIA di REGISTRO e TRIBUTI SIMILARI

Nel campo dell'imposta di registro e dei tributi similari (imposta sulle successioni e donazioni, Invim, ipotecaria e catastale) l'istituto del ravvedimento, quanto meno secondo le modalità previste nell'attuale sistemazione organica, costituisce una novità di carattere assoluto.

Come si dirà esaminando le principali fattispecie di violazioni regolarizzabili, nel settore di cui trattasi le regole

sul ravvedimento devono subire qualche necessario adattamento, legato soprattutto alla circostanza che per i tributi in discussione, in linea di massima, è ancora prevista la liquidazione ad opera dell'ufficio.

3.1 Omissione della richiesta di registrazione o della presentazione della denuncia

La nuova normativa di cui al D.Lgs. n. 473 del 1997 non prevede l'ipotesi della tardività della richiesta di registrazione o di presentazione delle denunce. Occorre, tuttavia, tener presente che l'art. 13 del decreto n. 472, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi, compreso quello di registro, l'operatività del ravvedimento che, com'è noto, consiste nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originalmente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate.

Più esattamente, il comma 1, lettera c), del citato art. 13 stabilisce che la sanzione è ridotta (...) se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Tale disposizione riguarda anche l'imposta di registro, in quanto l'espressione «dichiarazione» usata nella specie dal legislatore va intesa in senso lato e, quindi, comprensiva anche della nozione di «atto» o «denuncia».

Ai fini del ravvedimento è necessario che il versamento della sanzione ridotta avvenga contestualmente (ossia entro lo stesso termine) alla regolarizzazione del pagamento del tributo, nonché al pagamento degli interessi di mora calcolati al tasso legale (...) con maturazione giorno per giorno.

Esemplificando, se per un contratto di locazione di immobili il contribuente lascia infruttuosamente scadere il termine (...) di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986, può, nei trenta giorni successivi, assolvere l'imposta, maggiorata degli interessi maturati e della sanzione (...), a mezzo di autoliquidazione e di versamento o al concessionario della riscossione o presso una banca sita nell'ambito territoriale di detto concessionario o, infine, presso un qualunque ufficio postale sull'apposito conto corrente intestato al concessionario competente. Versata l'imposta, l'interessato chiederà all'ufficio la registrazione (tardiva) del contratto, compilando l'apposito stampato e allegando la copia dell'attestato di versamento.

È, tuttavia, indispensabile che tutto ciò (pagamento di quanto dovuto e presentazione dell'atto di registrazione) avvenga nel rispetto del suddetto termine di trenta giorni e, inoltre, spontaneamente, ossia prima che la violazione sia stata constatata o, comunque, prima che siano iniziati accessi, ispezione, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali gli interessati abbiano avuto formale conoscenza(...).

Il termine di trenta giorni di cui si è finora detto non è l'unico utilizzabile in tema di ravvedimento per la violazione in esame. Infatti, la lettera b) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472, prevede per quei tributi in ordine ai quali non è prevista dichiarazione periodica (quale, ad esempio, l'imposta di registro) la possibilità di regolarizzare spontaneamente gli errori od omissioni, anche se incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, entro un anno dalla commissione della violazione. In tal caso la sanzione viene ridotta (...). La procedura per la regolarizzazione non differisce da quella precedentemente descritta, permanendo l'ipotesi in cui l'imposta sia autoliquidabile.

Ove, invece, la liquidazione dell'imposta debba essere eseguita dall'ufficio, la procedura da seguire per il ravvedimento è quella prevista dal comma 3 dell'art. 13, per cui:

- entro il termine di un anno e sempreché non vi siano state iniziative preclusive da parte dell'Erario, gli interessati devono presentare l'atto o la denuncia per la registrazione;
- successivamente, nel più breve tempo possibile, l'ufficio provvede a notificare alla parte apposito avviso contenente la liquidazione dell'imposta dovuta, degli interessi legali maturati dalla data della commessa violazione fino a quella del ravvedimento, nonché della sanzione (...). Tale atto deve contenere l'avvertenza che viene notificato al preciso scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento e che, pertanto, un eventuale mancato pagamento nel termine indicato nell'avviso rende inefficace la regolarizzazione.

La regolarizzazione della violazione in esame può essere eseguita, a seconda dei casi, dai vari soggetti obbligati a richiedere la registrazione (esclusa quella d'ufficio) indicati alle lettere a), b) e c) dell'art. 10 del Testo Unico. (...).

3.2 Insufficiente dichiarazione di valore

La possibilità di regolarizzare spontaneamente gli errori od omissioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, prevista dalla citata lettera b) dell'art. 13, comma 1, del decreto n. 472, riguarda anche l'insufficiente dichiarazione di valore.

È da ritenere, cioè, che grazie alla citata norma, un contribuente che, per un motivo qualsiasi, ha dichiarato nell'atto o nella denuncia una base imponibile non congrua, possa rimediare alla violazione commessa producendo spontaneamente una dichiarazione integrativa di valore, entro un anno della data in cui è stata realizzata l'infrazione.

Rimane da chiarire che, in una tale evenienza, poiché non è prevista l'autoliquidazione dell'imposta complementare da parte del contribuente, il ravvedimento dovrà necessariamente essere articolato in due fasi ai sensi del riformulato comma 3 dell'art. 13, per cui:

- entro il citato termine di un anno e sempreché non vi siano state iniziative preclusive da parte dell'Erario, deve essere presentata la dichiarazione integrativa di valore (...) allo stesso ufficio presso cui è stato registrato l'atto contenente l'insufficiente dichiarazione;
- successivamente, ma non oltre il termine previsto dall'art. 76, comma 1-bis, del T.U., l'ufficio provvede a notificare alla parte apposito avviso contenente la liquidazione della maggiore imposta dovuta, degli interessi legali maturati fino al giorno in cui è stata resa l'integrazione di valore, nonché della sanzione (...). Tale atto deve contenere l'avvertenza che viene notificato al preciso scopo di rendere possibile il perfezionamento del ravvedimento e che, pertanto, non può essere impugnato. È appena il caso di precisare, poi, che un eventuale

mancato pagamento nel termine indicato nell'avviso di liquidazione rende inefficace la regolarizzazione e consente all'ufficio di procedere alla rettifica del valore dichiarato, con la conseguente applicazione della sanzione nella misura intera.

3.3 Tardività di pagamento

Com'è noto, l'art. 70 del Testo Unico assoggettava alla soprattassa del 20 per cento il tardivo pagamento dell'imposta, intendendo per tale quello effettuato dopo la scadenza del termine di sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione.

Anche se tale norma risulta espressamente abrogata dall'art. 1, lett. g), del D.Lgs. n. 473, l'infrazione in parola resta ugualmente punibile con la sanzione del 30 per cento prevista in via generale dall'art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 471 per «ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto» fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo.

Per l'infrazione di cui trattasi deve ritenersi consentito il ravvedimento spontaneo ai sensi dell'art. 13, lettere a) e b), del D.Lgs. n. 472, con riduzione della sanzione (...) se la regolarizzazione interviene nei trenta giorni ovvero con una riduzione (...) se la stessa avviene entro un anno dalla commessa violazione.

3.4 (Omissis)

3.5 Omessa presentazione della dichiarazione di successione

La nuova normativa introdotta dal D.Lgs. n. 473 non contempla l'ipotesi della tardiva presentazione della dichiarazione di successione.

Anche per il tributo successorio, tuttavia, opera l'istituto del ravvedimento spontaneo di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472. Pertanto, se lo stesso interviene entro i trenta giorni successivi all'ordinario termine previsto per la presentazione della dichiarazione, la sanzione si riduce al (...), mentre se la regolarizzazione (sempre in assenza di interventi preclusivi da parte dell'ufficio) avviene entro un anno dalla data di scadenza della presentazione della dichiarazione, la stessa sanzione si riduce al (...).

Per quanto riguarda la procedura, trattandosi di un'ipotesi in cui non è prevista l'autoliquidazione da parte del contribuente, essa dovrà necessariamente articolarsi in due fasi, analogamente a quanto già chiarito in precedenza per la violazione di insufficiente dichiarazione di valore in materia di imposta di registro. Nel caso in cui l'omissione riguarda una dichiarazione per la quale non è dovuta imposta di successione, il ravvedimento può essere effettuato entro tre mesi senza alcun versamento oppure entro un anno con il pagamento di (...).

Per le altre violazioni, ugualmente suscettibili di regolarizzazione (insufficiente dichiarazione di valore, tardività di pagamento, ecc.) si rinvia ai chiarimenti forniti in materia di imposta di registro.

4. REDAZIONE e PRESENTAZIONE della DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Nel corso dell'illustrazione delle principali fattispecie di violazioni regolarizzabili ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, sono state evidenziate le ipotesi in cui, ai fini del ravvedimento, è necessario anche o unicamente la presentazione di una dichiarazione integrativa.

In particolare, la presentazione di una dichiarazione integrativa si rende necessaria quando il ravvedimento comporta la correzione di errori ed omissioni relativi ad una dichiarazione già validamente presentata.

La dichiarazione integrativa deve essere redatta su modelli conformi a quelli approvati con riferimento al periodo o all'anno di imposta interessato, utilizzando anche fotocopia o altri mezzi di riproduzione di quelli pubblicati nella Gazzetta Ufficiale, e secondo le modalità stabilite per la dichiarazione originaria oggetto di correzione.

Pertanto, se la dichiarazione integrativa viene compilata con strumenti informatici deve essere utilizzato il modello sintetico PC, sempreché lo stesso sia già stato approvato con riferimento all'annualità oggetto di regolarizzazione.

Nella dichiarazione integrativa può essere riprodotto il contenuto della dichiarazione originaria con le necessarie correzioni od integrazioni oppure possono essere evidenziate le sole correzioni od integrazioni che si intendono apportare rispetto alla dichiarazione originaria; in ogni caso, è necessario che siano evidenziate le variazioni apportate rispetto alla dichiarazione oggetto di regolarizzazione, nonché le maggiori imposte o i minori crediti che dovessero derivare a seguito delle correzioni od integrazioni effettuate.

Pertanto, se l'integrazione è riferita ad una dichiarazione presentata utilizzando il modello unificato compensativo, è sufficiente compilare, oltre ai dati identificativi del contribuente, i quadri relativi al settore impositivo oggetto di integrazione.

Nel frontespizio della dichiarazione integrativa deve essere riportata la dicitura «Dichiarazione integrativa per ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13, comma ».

Nel caso in cui venga utilizzato il Modello UNICO è invece sufficiente barrare l'apposita casella «INTEGRATIVA» riportata nel frontespizio del modello nello spazio dedicato al «Tipo di dichiarazione».(...).

5. MODALITÀ di PAGAMENTO (...)

... Nei casi di ravvedimento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto:

- i soggetti titolari di partita Iva devono utilizzare il modello F24, nel quale possono compensare le somme dovute a titolo di tributo in sede di ravvedimento con gli eventuali crediti fiscali e/o contributivi emersi dalla dichiarazione annuale;*
- i soggetti non titolari di partita Iva, invece, possono pagare presso una banca utilizzando il modello (...)*

utilizzando la specifica modulistica.

Nei casi, invece, di ravvedimento in materia di imposta di registro e tributi similari, già riscossi dai servizi di cassa del Dipartimento delle entrate, il pagamento del tributo, quando dovuto, è eseguito utilizzando gli stessi modelli F23 o F32.

Gli interessi moratori al tasso legale devono essere pagati cumulativamente al tributo cui si riferiscono; nel caso in cui il tributo sia già stato pagato, gli interessi ancora dovuti sono pagati utilizzando il codice del tributo cui si riferiscono.

Si evidenzia che il pagamento delle somme dovute a seguito di ravvedimento, a titolo sia di tributo che di sanzione, può essere effettuato presso uno qualsiasi sportello bancario, postale e dei concessionari della riscossione, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente.

Si precisa infine che il pagamento delle somme dovute a seguito di ravvedimento deve essere effettuato necessariamente entro i termini fissati dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 in relazione alle diverse tipologie di ravvedimento e che **non** è prevista alcuna forma di pagamento **rateale**.

Prassi amministrativa: C.M. 25.1.1999 n. 23 (estratto)

– Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette –

«Premessa

Il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, emanato in attuazione della delega di cui all'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, disciplina le sanzioni amministrative in vigore dal 1° aprile 1998 per le violazioni di norme tributarie in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Nell'ambito della complessiva riforma del sistema sanzionatorio per le violazioni di norme tributarie, con il decreto legislativo n. 471 si è inteso realizzare nelle predette materie un sistema coordinato tendente a perseguire prioritariamente le violazioni di natura sostanziale anziché quelle meramente formali.

Le nuove previsioni del D.Lgs. n. 471, alla luce anche delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie recate nel D.Lgs. n. 472 del 1997 e successive modificazioni ed integrazioni, riformano sostanzialmente il sistema sanzionatorio tributario non penale e rilevano, se più favorevoli al trasgressore, anche per le violazioni commesse prima del 1° aprile 1998.

Con la presente circolare si illustrano le principali fattispecie di violazioni disciplinate dal D.Lgs. n. 471 del 1997, tenuto conto anche delle integrazioni e correzioni apportate con il D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203.

Ovviamente, in sede di applicazione e di determinazione delle sanzioni si deve necessariamente tener conto delle disposizioni generali contenute nel citato D.Lgs. n. 472 del 1997, che sono state oggetto di una prima analisi con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998.

CAPITOLO PRIMO

SANZIONI in MATERIA di IMPOSTE DIRETTE

Il Capo I del D.Lgs. n. 471 del 1997 contempla e disciplina le violazioni relative alle dichiarazioni delle imposte dirette e dei sostituti d'imposta, nonché quelle riguardanti l'omessa denuncia delle variazioni dei redditi fondiari.

1. Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette

L'art. 1 del D.Lgs. n. 471 disciplina le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, precedentemente previste dagli abrogati articoli 46 e 49 del D.P.R. n. 600 del 1973. (...)

1.1. Omessa presentazione della dichiarazione

La fattispecie dell'omessa presentazione della dichiarazione si realizza, oltre che nell'ipotesi di mancata presentazione, anche nelle ipotesi in cui la presentazione della dichiarazione è espressamente considerata omessa o nulla, e precisamente:

- dichiarazione presentata con ritardo superiore a trenta [90] giorni. In tal caso la dichiarazione è considerata omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta dovuta in base agli imponibili in essa indicati (art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998);
- dichiarazione redatta su stampati non conformi ai modelli approvati con decreto ministeriale. In tal caso la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati (art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 322 del 1998). Si precisa che la redazione della dichiarazione su stampati conformi al modello approvato con decreto ministeriale ma non in conformità allo stesso non comporta la nullità della dichiarazione, bensì l'irregolare compilazione della stessa sanzionabile ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471;
- dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale. In tal caso la dichiarazione è nulla (art. 1, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 322 del 1998) e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati. La nullità è peraltro sanata se il contribuente o il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio territorialmente competente. Nel richiamare le indicazioni fornite

al riguardo con la circolare 75/E del 4 marzo 1998, si evidenzia che l'intervenuta sanatoria impedisce l'applicazione delle sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione e che, quindi, in caso di rettifica dei redditi dichiarati si renderà applicabile la sanzione per infedele presentazione della dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione, l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di lire cinquecentomila. Se non sono dovute imposte è prevista, invece, una sanzione da lire cinquecentomila a lire due milioni, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. (...)

1.2. Tardiva presentazione della dichiarazione

Ai sensi dell'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322 del 1998, la dichiarazione dei redditi presentata entro trenta [90] giorni dalla scadenza del termine è considerata valida, salva restando l'applicazione della sanzione amministrativa per il ritardo.

Ai soli effetti sanzionatori (e quindi non anche ai fini dell'esperibilità dell'accertamento induttivo sulla base di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza), la tardiva presentazione della dichiarazione è equiparata all'omessa presentazione.

Peraltro, poiché la dichiarazione presentata entro trenta [90] giorni dalla scadenza del termine è «valida», l'eventuale omesso o carente pagamento delle imposte dichiarate configura la violazione di omesso, in tutto o in parte, versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione, punibile con la sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, prevista dall'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

La tardiva presentazione della dichiarazione è invece punibile, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 471, con la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire due milioni, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. (...)

In caso di rettifica dei redditi indicati nella dichiarazione tardiva, con riferimento alla maggiore imposta o alla differenza del credito accertati, si renderà applicabile la sanzione per infedele dichiarazione di cui all'art. 1, comma 2, anziché quella per omessa dichiarazione.

Alla luce delle considerazioni svolte in ordine alle sanzioni applicabili nel caso di tardiva presentazione della dichiarazione dei redditi, si rende necessario rivedere talune indicazioni fornite con la circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 relativamente alle modalità di regolarizzazione, mediante ravvedimento operoso, della violazione in rassegna, e precisamente:

- la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine previsto può essere regolarizzata, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 472 del 1997, a condizione che la dichiarazione venga presentata con ritardo non superiore a trenta [90] giorni e che nello stesso termine venga effettuato il pagamento di una sanzione di lire sessantaduemila [€ 32], pari ad un ottavo di lire cinquecentomila [€ 258];
- l'omesso, in tutto o in parte, versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione tardiva può essere regolarizzato, ai sensi dell'art. 13, comma 1, lettere a) o b) del D.Lgs. n. 472 del 1997, eseguendo spontaneamente entro i rispettivi termini stabiliti il pagamento delle imposte, dei relativi interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno e della sanzione in misura ridotta. La sanzione prevista nella misura del 30 per cento di ogni importo non versato alle prescritte scadenze è ridotta ad un ottavo [1/12], ossia al 3,75 [2,75] per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine di trenta giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa; la sanzione del 30 per cento è invece ridotta ad un sesto [1/10], ossia al 5 [3] per cento, se la regolarizzazione si perfeziona entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; (...).

Prassi amministrativa: C.A.E. 3.8.2001, n. 77 (estratto)

– Violazioni meramente formali –

«3. SANZIONI AMMINISTRATIVE per VIOLAZIONI di NORME TRIBUTARIE

(...)

3.1 Nozione di «mera» violazione formale

L'articolo 10, comma 3 della legge n. 212 del 2000 prevede, tra l'altro, la non punibilità di quei comportamenti che si traducono in una «mera violazione formale senza alcun debito d'imposta».

In attuazione di tale previsione, la disposizione recata dal comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 stabilisce (...), che non sono punibili le violazioni che, oltre a non incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, non pregiudicano l'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria. Resta, invece, punibile ogni altra violazione che sia di ostacolo all'attività di controllo.

Ai fini della non punibilità della commessa violazione, le condizioni negative appena richiamate devono intendersi alternative e non concorrenti, con la conseguenza che non può configurarsi una violazione meramente formale ove manchi in concreto una sola di esse.

La natura meramente formale è più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legata cioè all'ammontare del tributo. In relazione a tali violazioni, è stato posto il problema circa l'individuazione del momento in cui occorre stabilire se esse siano state o meno

di ostacolo all'esercizio del potere di accertamento. In altre parole, se il giudizio sulla natura meramente formale della violazione debba essere compiuto in astratto (vale a dire a priori sulla sola base delle caratteristiche proprie di un fatto illecito) ovvero in concreto (vale a dire a posteriori in base all'effettiva incidenza dell'illecito sulla determinazione del tributo o sull'attività di controllo).

Al riguardo, si ritiene che gli uffici debbano valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo.

Per effetto di quanto appena chiarito, si può verificare che violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio.

Quanto sopra premesso, va rilevato che l'esimente in esame non torna applicabile per quelle violazioni, pur sempre formali, aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati normativamente, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo. Tra queste violazioni, che continuano ad essere sanzionabili, si possono annoverare quelle connesse all'obbligo di presentazione di dichiarazioni entro determinate scadenze (ad esempio: omessa presentazione della dichiarazione dei redditi nel caso in cui non sono dovute imposte, la cui sanzione è prevista dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme sono state interamente versate, sanzionata ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997; omessa presentazione della dichiarazione annuale Iva allorché il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, ovvero omessa presentazione della dichiarazione periodica Iva o quella prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, la cui sanzione è prevista dall'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

Sono, inoltre, sanzionabili tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese per essere quest'ultima già iniziata.

Così, sempre a titolo esemplificativo, le violazioni consistenti nella mancata o tardiva restituzione di un questionario inviato al contribuente o nell'inottemperanza all'invito a comparire in ufficio, pur dovendosi considerare di natura formale (in quanto non incidenti direttamente sull'imponibile, sull'imposta o sul versamento della stessa), continuano ad essere sanzionabili ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, poiché arrecano sempre pregiudizio alla già avviata attività di controllo.

Parimenti, è punibile l'omessa tenuta delle scritture contabili prescritte dalle leggi in materia d'imposte dirette e Iva e il rifiuto da parte del contribuente della citata documentazione richiesta in sede di accessi eseguiti ai fini dell'accertamento delle stesse imposte».

Prassi amministrativa: C.A.E. 12.6.2002, n. 50 (estratto)

– Rettifica della dichiarazione –

«21 RETTIFICA della DICHIARAZIONE

D.: È possibile correggere un modello Unico presentato per l'anno 1999 nel quale il contribuente ha dichiarato un reddito più alto di quello effettivo, presentando una dichiarazione integrativa, al fine di ottenere il rimborso dell'Irpef versata in più?

R.: L'articolo 2 del regolamento di «semplificazione» degli adempimenti fiscali, approvato con D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, ha modificato l'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, introducendo il comma 8-bis. In base a tale norma, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale delle attività produttive e dei sostituti d'imposta, possono essere integrate per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito, o comunque di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, purché l'integrazione avvenga non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo.

Nel caso in esame, il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo al quello oggetto di integrazione è già ampiamente scaduto alla data del 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore del regolamento di semplificazione. Pertanto non può più essere presentata la dichiarazione integrativa per correggere un errore da cui consegue una maggior credito o un minor debito.

D.: Un contribuente ha presentato tramite Caf e quindi entro il 31 maggio 2001, il modello 730 per i redditi 2000. In sede di presentazione del modello 730/2002 si accorge che la dichiarazione precedente era infedele (ad esempio omissione di reddito) e quindi sanzionabile da parte dell'Amministrazione. Si chiede di conoscere se il termine per avvalersi dell'istituto di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (ravvedimento operoso) è da considerarsi il 31 maggio (scadenza presentazione mod. 730), ovvero il 31 ottobre, termine ultimo per presentare in via telematica il modello Unico.

R.: La regolarizzazione della dichiarazione attraverso il ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 deve essere effettuata «entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione». La correzione degli errori ed omissioni riguardanti il modello 730 2001 può essere effettuata mediante la presentazione di Unico 2001 Persone fisiche. Quanto ai termini per effettuare il ravvedimento, tenuto conto che può essere utilizzato il modello Unico cartaceo

ovvero quello telematico il ravvedimento potrà essere effettuato entro il 31 luglio 2002 ovvero entro il 31 ottobre 2002 secondo la modalità di presentazione di Unico 2002 prescelte.

Si ricorda che il ravvedimento si perfeziona:

- con la presentazione della dichiarazione redatta su modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta interessato, entro i predetti termini;
- con il versamento contestuale della maggiore imposta, degli interessi e della sanzione ridotta (...).

È utile ricordare che gli errori e le violazioni riguardanti il modello 730 possono essere corretti nei modi seguenti a seconda che l'integrazione comporti un maggior rimborso o un minor debito ovvero un minor rimborso o un maggior debito. Se la modifica provoca un maggior rimborso o un minor debito, può essere presentato al Caf, entro il 31 ottobre dell'anno di presentazione del 730 errato, un modello 730 integrativo.

Qualora, invece, la correzione comporta un minor rimborso o un maggior debito occorre presentare un modello Unico Persone fisiche dell'anno di presentazione del modello 730 errato, entro gli ordinari termini previsti per la presentazione di Unico e versare direttamente le maggiori imposte, compresa la differenza rispetto all'importo del credito risultante dal modello 730, che verrà comunque rimborsato dal sostituto d'imposta. Quando sono decorsi i termini stabiliti per la presentazione di Unico le violazioni possono essere regolarizzate mediante il ricorso all'istituto del ravvedimento disciplinato dal citato articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997.

Sono, infine, applicabili le modalità d'integrazione delle dichiarazioni presentate previste dai commi 8 e 8-bis dell'articolo 2 del D.P.R. n. 322 del 1998.»

Prassi amministrativa: C.A.E. 19.6.2002, n. 54 (estratto)

– Presentazione della dichiarazione –

«17 PRESENTAZIONE della DICHIARAZIONE

17.1 Dichiarazione tardiva ovvero omessa

D.: Si intende procedere alla regolarizzazione della tardiva presentazione (entro novanta giorni dal termine) della dichiarazione unica ai fini Irpeg, Irap ed Iva. Occorre pagare tante sanzioni ridotte quanti sono i tributi oppure è sufficiente corrispondere una sola sanzione?

R.: Ai fini della regolarizzazione della tardiva presentazione della dichiarazione unificata Irpeg, Irap ed Iva, entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, è previsto il pagamento delle sanzioni ridotte (...), ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Nel caso in esame è necessario procedere al pagamento della sanzione nella misura ridotta (...), prevista per ciascuna delle suddette dichiarazioni presentate tardivamente. L'obbligo di presentazione in forma unificata delle dichiarazioni in oggetto è una mera modalità di adempimento dell'obbligo di presentazione, ferma restando l'autonomia di ciascuna dichiarazione, essendo il relativo obbligo previsto dalle singole leggi d'imposta. Il modello Unico, in altri termini, è un modello unificato mediante il quale è possibile presentare più dichiarazioni fiscali e in particolare la dichiarazione dei redditi, dell'Iva, dell'Irap e dei sostituti d'imposta.

D.: Un contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione annuale Iva relativa al 1998. Con riferimento a tale periodo egli ha effettuato, a giugno 1999, un versamento di Iva di ammontare corrispondente a quello che, secondo i registri, sarebbe il debito dell'anno 1998. Qualora in sede di accertamento induttivo l'ufficio dovesse accertare che le operazioni imponibili corrispondono effettivamente a quelle considerate dal contribuente (la cui imposta risulta versata), quale sarebbe la base di commisurazione della sanzione dal 120% al 240% prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997?

R.: Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 l'imposta dovuta è determinata computando in detrazione i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente non chiesto a rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche eseguite. Il medesimo articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 commina la sanzione, per l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'Iva, dal centoventi al duecentoquaranta per cento del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di 258 euro.

Ne consegue che, qualora dall'accertamento induttivo emerga una imposta dovuta pari a zero per effetto del regolare versamento del tributo dovrà essere irrogata la sanzione amministrativa nella misura stabilita dall'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da 258 a 2065 euro, prevista per il caso in cui non sono dovute imposte.

D.: Come è sanzionato il contribuente che nonostante sia obbligato a trasmettere in via telematica la dichiarazione provvede a consegnarla entro il 31 luglio ad un istituto bancario o postale che la accetta regolarmente e rilascia la prevista ricevuta?

R.: Le disposizioni dettate dall'articolo 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'articolo 3 del D.P.R. 7 dicembre 2001 n. 435, individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione che sono vincolanti per il contribuente. Per i contribuenti tenuti a utilizzare il servizio telematico, difatti, l'obbligo di presentazione della dichiarazione deve ritenersi assolto solo a seguito della corretta e tempestiva

ricezione telematica della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tal caso, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del D.P.R. n. 322 del 1998, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante la avvenuta ricezione e non dalla ricevuta della banca o posta cui sia stato erroneamente consegnato il modello cartaceo. Ne consegue che la dichiarazione resa secondo modalità diversa da quella prescritta per la categoria di appartenenza del contribuente (nel caso in esame, la dichiarazione presentata tramite banca o posta in luogo di quella da presentare obbligatoriamente in via telematica) è da ritenersi sanzionabile da 258 euro a 2065 euro, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato. In tal senso devono intendersi superate le istruzioni in merito date con la circolare del 25 gennaio 2002 n. 6.

D.: Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane comunque quella fissa di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto l'imposta risulta comunque versata dal contribuente?

R. Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ridotta (...).

Ovviamente, il ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza. Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo.

17.2 Modello F24.

D.: È sanzionabile il contribuente che presenta in ritardo il modello F24 a saldo zero e comunque prima che sia iniziata una qualunque attività di controllo rimuovendo così la causa dell'impedimento dell'attività di controllo cui è subordinata la non sanzionabilità delle violazioni formali?

R. A norma dell'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il modello di pagamento F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a zero, ossia qualora le somme dovute risultino totalmente compensate. L'omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero, determina l'applicazione, ai sensi del successivo comma 4, della sanzione amministrativa di lire 300.000 (154 euro), ridotta a lire 100.000 (51 euro) se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi. Non si applica, invece, alla violazione in esame, la causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, modificato dal decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32, in quanto non si è in presenza di violazione meramente formale bensì di violazione che arreca «pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo».

Prassi amministrativa: C.A.E., 19.3.2009 n. 10 (estratto)

– Chiarimenti relativi al D.L. 185/2008 –

«5) ARTICOLO 16, COMMA 5: RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'articolo 16, comma 5, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, riducendo le sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie e rendendo, dunque, ancora più conveniente il ricorso a tale istituto.

La citata modifica normativa intende riallineare la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento alla riduzione delle sanzioni prevista nel caso di adesione ai verbali di constatazione e di adesione agli inviti al contraddittorio, introdotti, rispettivamente, dall'articolo 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) e dall'articolo 27 del decreto legge in commento, anche al fine di rendere, comunque, vantaggiosa per il contribuente la definizione spontanea di errori ed omissioni.

Brevi cenni sugli effetti del ravvedimento operoso (...)

Modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso

L'articolo 16, comma 5, del decreto legge ha modificato la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento.

In particolare, per effetto delle suddette modifiche, in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, il contribuente può sanare la violazione con il versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a), ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad **un dodicesimo del minimo**. Nel caso in cui il contribuente regolarizzi gli errori o le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della

dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), la sanzione dovuta è ridotta ad **un decimo del minimo**.

Infine, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge, è possibile ravvedere la relativa violazione entro novanta giorni dalla scadenza, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), versando la sanzione ridotta ad **un dodicesimo del minimo**.

Giova ricordare che, nonostante le modifiche sopra illustrate, continuano ad essere attuali le precisazioni fornite con la circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001, in merito all'esatto importo da corrispondere a seguito della riduzione da ravvedimento. In particolare, la richiamata circolare ha chiarito che il troncamento delle cifre decimali, risultanti a seguito della conversione in euro, previsto dall'articolo 51, comma 3, del D.Lgs. 24 giugno 1998, n. 213 (decreto Euro) per le sanzioni pecuniarie penali e amministrative, opera anche quando la base su cui calcolare la sanzione, a seguito di riduzione derivante da ravvedimento, risulta espressa in lire (come accade per le sanzioni amministrative contenute nel D.Lgs. n. 471 del 1997).

Diversamente, nel caso in cui la misura della sanzione sia espressa in percentuale si applicano le regole ordinarie dell'arrotondamento in centesimo di euro.

Assumendo, ad esempio, l'ipotesi in cui il contribuente abbia omissso di presentare la dichiarazione, con imposta versata, l'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede l'applicazione della sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni (da euro 258,00 ad euro 2065,83). In tal caso il contribuente potrà regolarizzare la violazione presentando la dichiarazione omissa entro 90 giorni dalla scadenza e provvedendo, altresì, al pagamento della sanzione ridotta in misura pari a euro 21 (un dodicesimo del minimo) e non più ad euro 32 (un ottavo del minimo).

Nell'ipotesi, invece, di ritardato pagamento di un'imposta pari a 100 euro, entro 20 giorni dalla scadenza del termine, l'importo da corrispondere a titolo di ravvedimento sarà pari a 2,50 euro (un dodicesimo del minimo pari al 30 per cento di 100 euro).

Al fine di una migliore comprensione delle citate modifiche normative, nella tabella che segue si indica il nuovo ammontare delle sanzioni da versare per il perfezionamento del ravvedimento operoso.

(Omissis: tabella superata da successivi interventi legislativi)

Entrata in vigore

Le nuove disposizioni in materia di ravvedimento operoso entrano in vigore a decorrere dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008. Pertanto, le nuove misure di riduzione da applicare alle sanzioni da versare a titolo di ravvedimento riguardano tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore. In altri termini, le nuove disposizioni attraggono tutte le violazioni ancora suscettibili di ravvedimento, ossia tutte le violazioni commesse, non ancora contestate e non già ravvedute.»

APPENDICE OPERATIVA

TABELLE

TABELLA della MISURA delle SANZIONI

Art. 13 D.Lgs. 472/1997	Violazione	Sanzione minima	Termine ravvedimento	Riduzione sanzioni	
				fino al 31.1.2011	dall'1.2.2011
Lett. a)	Omissso/insufficiente versamento	30%	30 giorni	1/12 del minimo	1/10 del minimo
Lett. b)	Altri errori e omissioni, anche incidenti sulla determinazione o pagamento del tributo	Variabile	Presentazione dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione (ovvero entro 1 anno dall'omissione o errore)	1/10 del minimo	1/8 del minimo
Lett. c)	Omissa dichiarazione	€ 258,00	Presentazione entro 90 gg.	1/12 del minimo	1/10 del minimo

TABELLA della MISURA del TASSO LEGALE di INTERESSE ANNUO

Periodo		Misura degli interessi
Dal 1.1.2004	Al 31.12.2007	2,5%
Dal 1.1.2008	Al 31.12.2009	3%
Dal 1.1.2010	Al 31.12.2010	1%
Dal 1.1.2011		1,5%

TABELLA CODICI TRIBUTO delle SOMME dovute per INTERESSI ⁽⁶⁾

Codice tributo	Denominazione
1989	Interessi sul ravvedimento – Irpef
1990	Interessi sul ravvedimento – Ires
1991	Interessi sul ravvedimento – Iva
1992	Interessi sul ravvedimento – Imposte sostitutive
1993	Interessi sul ravvedimento – Irap
1994	Interessi sul ravvedimento – Addizionale regionale
1995	Interessi sul ravvedimento – Addizionale comunale

N.B.

I codici tributo dal 1989 al 1992 devono essere esposti nella sezione «Erario», i codici tributo 1993 e 1994 devono essere utilizzati nella sezione «Regioni», il codice tributo 1995 deve essere utilizzato nella sezione «Ici ed altri tributi locali».

Tutti i codici devono essere esposti esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna «Importi a debito versati».

L'anno di imposta cui si riferisce il ravvedimento deve essere evidenziato nel campo anno di riferimento nella forma AAAA

TABELLA CODICI TRIBUTO ⁽⁷⁾ delle SOMME dovute per SANZIONI (Mod. F24)

Codice sanzione	Tributo
8901	Sanzione pecuniaria Irpef
8918	Sanzione pecuniaria Ires
8904	Sanzione pecuniaria Iva
8913	Sanzione pecuniaria Imposte sostitutive
8907	Sanzione pecuniaria Irap
8902	Sanzione pecuniaria Addizionale regionale
8903	Sanzione pecuniaria Addizionale comunale

NOTE: ⁽⁶⁾ Con R.A.E. 22.5.2007, n. 109, sono stati istituiti i codici tributo per il versamento tramite Modello F24 delle somme dovute a titolo di interesse a seguito del pagamento del tributo e delle sanzioni ridotte per le violazioni alle disposizioni tributarie di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997.

⁽⁷⁾ Più ricorrenti.

TABELLA CODICI TRIBUTO delle SOMME ⁽⁸⁾ dovute per SANZIONI (Mod. F23)

Codice sanzione	Tributo
671T	Imposta di registro
672T	Imposta di successione e donazione
674T	Imposte ipotecarie e catastali
675T	Imposta di bollo

NOTE: ⁽⁸⁾ Più ricorrenti.

Estratto dall'ANNUARIO del CONTRIBUENTE 2010

«SE NON SI è PRESENTATO IL MODELLO F24 CON SALDO ZERO

Chi opera una compensazione deve sempre presentare il modello F24, anche quando esso ha un saldo pari a zero. Il modello F24 permette, infatti, a tutti gli Enti di venire a conoscenza dei versamenti e delle compensazioni operate e consente all'Agenzia delle Entrate di attribuire le somme spettanti a ciascuno.

Per regolarizzare la mancata presentazione del mod. F24 con saldo zero è necessario:

- *presentare il modello F24, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione;*
- *versare una sanzione ridotta, pari a*
 - 5 euro (1/10 di 51 euro) se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi;*
 - 15 euro (1/10 di 154 euro) se il modello è presentato entro un anno».*

Disposizioni Integrative: artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 600
[CFF @ 6336a e 6336b]

– Liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi –

Vedi Disposizioni Integrative dell'art. 13, D.Lgs. 471/1997.

Disposizioni Integrative: artt. 17 e 19, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 [CFF @ 7418 e 7420]

– Modalità di versamento/compensazione delle imposte mediante Mod. F24 –

Vedi Disposizioni Integrative dell'art. 15, D.Lgs. 471/1997.

Art. 14 – CESSIONE di AZIENDA [CFF @ 9477]

1. Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.
2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.
3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.
4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.
5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

COMMENTO

SOLIDARIETÀ: dall'1.4.1998 la norma stabilisce che nella cessione di azienda il cessionario è responsabile, in solido con il cedente, per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a:

- violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;
- violazioni già contestate (e alle sanzioni già irrogate) nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti, anche se commesse in epoca anteriore.

LIMITI: il cessionario dell'azienda risponde delle imposte e sanzioni con i seguenti limiti:

- sussidiariamente, ovvero solo dopo l'escussione esecutiva (parzialmente o totalmente) infruttuosa del cedente da parte dell'Ufficio o ente impositore;
- solidalmente con il cessionario, ma solo fino al valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito come accertato dall'Agenzia delle Entrate ai fini dell'imposta di registro o, in mancanza di tale valore, fino a quello dichiarato dalle parti;
- fino al valore del debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza (si veda sotto VALORE del DEBITO TRIBUTARIO).

TRASFERIMENTO d'AZIENDA: costituisce il presupposto per la solidarietà sussidiaria dell'acquirente di azienda o ramo di essa. Il trasferimento può risultare da:

- apposito atto materiale che configuri la cessione;
- presunzione legale di trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro ai sensi dell'art. 15, co. 1, lett. d), D.P.R. 131/1986 [CFF @ 2015], cioè risulti presumibile in base alla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

VALORE del DEBITO TRIBUTARIO: la responsabilità (sussidiaria) del cessionario è limitata al valore del debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza. A tale fine gli Uffici e gli enti (Uffici delle Entrate, Comuni, Province, Regioni, ecc.) sono tenuti a rilasciare all'interessato che ne faccia richiesta un certificato (in bollo e previo pagamento dei previsti tributi speciali) in ordine all'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti alla data della richiesta.

– continua –

Tale certificato (il cui modello è stato approvato con Provv. Ag. Entrate 26.6.2001 - G.U. 6.7.2001, n. 155) deve riportare anche le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente già constatate dall'Ufficio o dall'ente competenti, sebbene alla data del trasferimento non sia stato ancora emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione. Il cessionario è liberato da ogni obbligazione nei seguenti casi:

● certificato negativo;

● certificato non rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta.

Il termine di 40 giorni decorre dalla data in cui la richiesta perviene all'Ufficio o all'ente, mentre il termine finale si identifica con il giorno di ritiro del certificato presso gli sportelli dell'Ufficio o dell'ente ovvero con quello di spedizione mediante lettera raccomandata.

Il certificato può essere richiesto in qualsiasi momento, sia prima che dopo la cessione. Qualora l'acquirente richieda il certificato prima del trasferimento di azienda, deve presentare all'Ufficio il consenso del cessionario al rilascio di tale documento; il cessionario non è, comunque, esonerato da responsabilità con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato (o, in caso di mancato rilascio, la data di scadenza del termine dei 40 giorni) e quella in cui avviene il trasferimento dell'azienda.

FRODE - LIMITAZIONE RESPONSABILITÀ: le limitazioni della responsabilità del cessionario non valgono qualora la cessione dell'azienda (realizzata anche attraverso il trasferimento frazionato di singoli beni) sia stata effettuata in frode ai crediti di natura tributaria.

FRODE - PRESUNZIONE LEGALE: la frode si presume (salvo prova contraria) nel caso di trasferimento effettuato nei 6 mesi successivi alla constatazione di una violazione penalmente rilevante e purché la relativa azione penale sia proponibile (non vi siano, cioè, cause ostative che ne impediscano l'esercizio, come per esempio la prescrizione del reato). La frode come causa ostativa alla limitazione della responsabilità del cessionario può, quindi, essere:

● effettiva e concretamente accertata dall'Ufficio che deve provarne l'esistenza;

● semplicemente presunta dall'Ufficio quando il cessionario non sia riuscito a fornire la prova contraria.

Nel caso di frode, il certificato eventualmente rilasciato (o non rilasciato nei 40 giorni) non produce alcun effetto limitativo o liberatorio: il cessionario risponderà pertanto solidalmente (senza più il beneficio della previa escussione del cedente) ed illimitatamente di tutte le violazioni commesse dal cedente fino alla data del trasferimento, anche se a tale data le stesse non siano state ancora constatate, purché ovviamente vengano rispettati i termini di decadenza previsti per l'accertamento.

Disposizioni Integrative: art. 15, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF @ 2015]

- Registrazione d'ufficio -

1. In mancanza di richiesta da parte dei soggetti indicati alle lettere a), b) e c) dell'art. 10 la registrazione è eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta:
 - a) per gli atti pubblici e per le scritture private conservati presso il pubblico ufficiale che li ha redatti o le ha autenticate nonché per gli atti degli organi giurisdizionali conservati presso le cancellerie giudiziarie; qualora non si rinvenivano gli atti iscritti nei relativi repertori, la registrazione è eseguita sulla base degli elementi dagli stessi desumibili;
 - b) per le scritture private non autenticate soggette a registrazione in termine fisso quando siano depositate presso pubblici uffici o quando l'amministrazione finanziaria ne sia venuta legittimamente in possesso in base ad una legge che autorizzi il sequestro o ne abbia avuta visione nel corso di accessi, ispezioni o verifiche eseguiti ai fini di altri tributi;
 - c) per i contratti verbali di cui alla lettera a) dell'art. 3 e per le operazioni di cui all'art. 4 quando, in difetto di prova diretta, risultino da presunzioni gravi, precise e concordanti;
 - d) per i contratti verbali di cui alla lettera b) dell'art. 3 quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti;
 - e) per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso rispetto ai quali è intervenuta la decadenza di cui all'art. 76, comma 1, e per gli atti soggetti a registrazione in caso d'uso ai sensi dell'art. 6, quando siano depositati a norma di tale ultimo articolo.
2. Nelle ipotesi previste dalla lettera c) e dalla lettera d) del comma 1 è ammessa la prova contraria, ad esclusione di quella testimoniale.

Art. 15 - TRASFORMAZIONE, FUSIONE e SCISSIONE di SOCIETÀ [CFF @ 9478]

1. La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l'articolo 2499 codice civile.
2. Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.