Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 1

22 Settembre 2015

Panoramica sulle principali modifiche che interessano due importanti fattispecie: l'omessa presentazione della dichiarazione e l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con l'articolo 8 della legge 23/2014, è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario e del sistema sanzionatorio amministrativo, secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti.

Il decreto legislativo, approvato in via definitiva dall'odierno Consiglio dei ministri, disciplina, nel titolo II, la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, attuata in tre capi: il primo (articolo 15), dedicato alla riforma delle disposizioni contenute nel Dlgs 471/1997, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi; il secondo (articolo 16), dedicato alla revisione delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie, di cui al Dlgs 472/1997; il terzo (articoli 17 e seguenti), recante una serie di disposizioni sanzionatorie innovative o modificative di fattispecie non contenute nei richiamati decreti legislativi, nonché di illeciti rilevanti ai fini delle imposte indirette diverse dall'Iva.

Di seguito, una panoramica sui principali cambiamenti che interesseranno due delle più importanti fattispecie sanzionatorie tributarie disciplinate dal Dlgs 471/1997, la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione e quella per infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette.

Nelle modifiche apportate dal legislatore emergono, forse in modo ancor più evidente rispetto alle altre fattispecie oggetto di modifica, le finalità perseguite dalla legge di delega, la cui priorità è individuabile nella piena attuazione dei principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite poste in essere dal contribuente.

In particolare, la principale preoccupazione dell'organo delegante rispetto alle modifiche da apportare al sistema sanzionatorio amministrativo, è quella di assicurare che il Governo realizzi una maggiore proporzionalità della risposta sanzionatoria dell'ordinamento all'effettivo disvalore dell'illecito commesso, così garantendo una più severa risposta laddove il comportamento del contribuente si caratterizzi per una maggiore insidiosità e pericolosità rispetto all'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria.

Al contempo, le condotte che, pure idonee a integrare una violazione, siano connotate da scarsa gravità, sia in termini di danno arrecato all'erario sia in termini di evidenza dell'errore commesso, devono essere punite in modo meno grave.

In quest'ottica si pongono le modifiche apportate all'articolo 1 del Dlgs 471/1997 in cui peraltro, a decorrere dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni, troverà la propria disciplina anche la dichiarazione ai fini Irap, prima contenuta dell'articolo 32 del Dlgs 446/1997.

Una prima, importante, novità attiene alla fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione, contenuta nel comma 1(1) della disposizione. Per attuare la proporzionalità richiesta dal legislatore delegante, il decreto ha introdotto, infatti, una innovativa ipotesi di tardività nella presentazione della stessa (che si potrebbe definire di ultra-tardività, per distinguerla dalla tardività dei novanta giorni, già ammessa nell'ordinamento). È noto che, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del Dpr 322/1998 ("*Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto*"), la dichiarazione presentata oltre 90 giorni dalla scadenza del termine si considera omessa a tutti gli effetti, potendo costituire esclusivamente titolo per la riscossione delle imposte ivi rappresentate. Nessun rilievo pro-contribuente assume, allo stato attuale, la dichiarazione presentata oltre detto termine.

La modifica introdotta consente di andare oltre, valorizzando l'adempimento spontaneo del contribuente che presenti tale dichiarazione oltre novanta giorni, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza. In tale caso, la sanzione applicata in luogo di quella ordinaria - dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 250 euro - è dal 60 al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 150 a 500 euro. Va da sé che la dichiarazione continua a considerarsi omessa in relazione a tutti gli aspetti diversi da quelli squisitamente sanzionatori.

Come emerge dalla relazione illustrativa, tale riduzione sanzionatoria è volta a distinguere, in un'ottica di maggiore proporzionalità, la condotta di chi omette la dichiarazione da quella di chi la

presenta tardivamente oltre i 90 giorni, prima che sia intervenuta un'attività di controllo relativa all'annualità da parte dell'Amministrazione.

Una seconda modifica attiene alla fattispecie di infedele dichiarazione, contenuta nei successivi commi dell'articolo 1 del Dlgs 471/1997, come riformulato dall'articolo 15 del decreto in esame(2), in cui emerge una innovativa struttura dell'infedeltà, articolata su tre principi cardine:

- la necessità di disporre di un'aggravante in presenza di condotte fraudolente del contribuente, escludendo, comunque, al verificarsi di una di tale ipotesi, l'applicazione di circostanze attenuanti
- l'opportunità di mantenere la misura sanzionatoria "ordinaria" - che viene ridotta rispetto alla precedente, nella misura compresa tra il 90 e il 180% della maggiore imposta o della differenza di credito - per le ipotesi di evasione caratterizzate dall'elemento soggettivo della colpevolezza e non costruite attraverso condotte di particolare insidiosità per l'Amministrazione;
- l'importanza di prevedere una notevole riduzione per condotte non gravi, ossia condotte che, caratterizzate dalla colpevolezza e dall'assenza dell'intento fraudolento, si connotino per esigua evasione o per evasione derivante da errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito.

In particolare, al comma 3, viene introdotta l'aggravante dell'aumento della metà della sanzione base in presenza di condotte fraudolente del contribuente con il fine, già rappresentato, di punire gravemente le condotte che si siano caratterizzate da particolare insidiosità e che si estrinsechino attraverso comportamenti oggettivamente fraudolenti.

Come emerge dalla relazione illustrativa, tale modifica è anche finalizzata a "raccogliere" e a colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta ai fini penali che, per effetto delle modifiche apportate dal legislatore delegato nel Dlgs 74/2000, non saranno più penalmente rilevanti. Il concetto di condotta fraudolenta utilizzato per l'aggravante ai fini sanzionatori amministrativi corrisponde, nella sostanza, alla fattispecie della frode rilevante penalmente.

Al comma 4, viene introdotta una "circostanza attenuante" (riduzione di un terzo della sanzione base), non applicabile spontaneamente da parte del contribuente, in quanto rilevante solo in sede d'accertamento (in sostanza, il contribuente non può tenerne conto per determinare la sanzione in caso di ravvedimento operoso), nell'ipotesi in cui la maggiore imposta o il minore credito accertato dagli uffici siano complessivamente inferiori al 3% rispetto all'imposta e al credito dichiarato, soglia

data dal rapporto tra l'ammontare complessivo del *quantum* dichiarato e quello del *quantum* accertato. La riduzione non si applica in caso di condotte fraudolente rientranti nel comma 3 o di superamento della soglia di 30.000 euro.

Altra ipotesi di riduzione, alternativa rispetto a quella sopra richiamata (l'alternatività emerge chiaramente dall'inciso "*La medesima riduzione*", che fa intendere che solo una delle due può trovare applicazione nel caso siano integrate entrambe le circostanze attenuanti), è prevista per la specifica fattispecie di errori d'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito (per una completa trattazione di cosa sia l'errore contabile, si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 31/2013).

Per beneficiare di tale riduzione è, però, necessario che il componente positivo sia stato già erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito, nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Si pensi, ad esempio, ad un ricavo imputato a CE e dichiarato nell'anno n-1, anno non di competenza. Perché possa trovare applicazione la circostanza attenuante, è necessario che, quando intervenga l'attività di controllo e venga accertato che nell'anno di competenza (anno n) il ricavo non è stato dichiarato, lo stesso sia stato comunque imputato e dichiarato in una precedente annualità.

Con riferimento al componente negativo, invece, è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte. Nell'ipotesi in cui l'errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito non abbia determinato alcun tipo di danno per l'erario - si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente⁽³⁾ - la sanzione è applicata in misura fissa, per un ammontare pari a 250 euro.

Al comma 7, poi, è stata ricondotta la fattispecie di omessa o infedele indicazione del canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo assoggettati a cedolare secca, attualmente disciplinata all'articolo 3, comma 5, del Dlgs 23/2011, che prevede il raddoppio delle rispettive sanzioni base.

Infine, per concludere sulle novità introdotte dal decreto all'articolo 1 del Dlgs 471/1997, in un'ottica di maggiore proporzionalità e di rimozione delle sanzioni improprie dal sistema sanzionatorio, sono state eliminate le aggravanti previste nei commi 2-*bis* e 2-*bis1* per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Si ricorda che, ai sensi del citato comma 2-*bis*, la sanzione per l'infedeltà della dichiarazione è elevata del 10% se il contribuente omette o indica in maniera inesatta i dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, ovvero indica

cause di esclusione o di inapplicabilità, purché lo scostamento tra dichiarato ed accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore sia superiore al 10 per cento.

Inoltre, ai sensi del comma 2-bis¹, la sanzione per infedele dichiarazione è aumentata del 50% se il contribuente omette di presentare il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, sempre che tale adempimento sia dovuto e il contribuente non abbia provveduto alla sua presentazione, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate. Anche in tale caso, l'aggravante è applicata solo in presenza di scostamento tra dichiarato e accertato superiore al 10 per cento.

Il legislatore delegato, in un'ottica di maggiore proporzionalità, ha eliminato tali aggravanti che, di fatto, puniscono l'infedeltà in modo più grave laddove la stessa sia veicolata mediante lo strumento dello studio di settore, per attribuire rilievo a tutte le condotte che eventualmente si estrinsechino in comportamenti simulatori o fraudolenti.

1 - **continua**

NOTE

1) "1. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 150 a euro 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili".

Torna al testo dell'articolo

2) "2. Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione 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 novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

3. La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4. Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque

complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250.

5. 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.

6. In caso di rettifica del valore normale dei prezzi di trasferimento praticati nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui al comma 2 non si applica qualora, nel corso dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento di cui al periodo precedente deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria secondo le modalità e i termini ivi indicati; in assenza di detta comunicazione si rende applicabile la sanzione di cui al comma 2.

7. Nelle ipotesi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, se nella dichiarazione dei redditi il canone derivante dalla locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, si applicano in misura raddoppiata, rispettivamente, le sanzioni amministrative previste dai precedenti commi 1 e 2.

8. 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".

[Torna al testo dell'articolo](#)

3) Nella relazione illustrativa si offre un chiaro esempio al riguardo "Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita, così riducendo la perdita di periodo. Va da sé che, laddove tale elemento positivo, nell'annualità di corretta imputazione, determini una maggiore imposta dovuta, deve ritenersi sussistente danno erariale, con la conseguenza che la sanzione dovrà essere applicata nella misura proporzionale, sebbene ridotta".

[Torna al testo dell'articolo](#)

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuovo-sistema-sanzionatorio-1>