

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 3

25 Settembre 2015

Anche in ambito Iva è stato dato rilievo alla ultra-tardività della dichiarazione, prevedendo una penalità pari alla metà di quella ordinaria, se presentata entro il termine della successiva



Come già accennato a proposito delle violazioni dei sostituti d'imposta (vedi [articolo](#) del 23 settembre), anche per le modifiche apportate all'articolo 5 del Dlgs 471/1997([1](#)), relativo alle violazioni riguardanti la dichiarazione Iva, emergono modifiche analoghe a quelle previste per le violazioni di omessa e di infedele presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap (vedi [articolo](#) del 22 settembre).

Anche per la dichiarazione Iva è stato attribuito rilievo alla ultra-tardività della dichiarazione, prevedendo una sanzione pari alla metà di quella "ordinaria" nell'ipotesi in cui la dichiarazione venga presentata oltre 90 giorni dalla scadenza dei termini ma 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 il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza.

Inoltre, anche per le violazioni relative alla dichiarazione Iva vengono riproposte le graduazioni sanzionatorie già viste per l'infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette e per le violazioni del sostituto d'imposta, determinate in base al principio di proporzionalità, nelle ipotesi in cui:

- la violazione sia realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. In tale ipotesi, la sanzione ordinaria (dal 90 al 180%) è aumentata della metà
- quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al 3% dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a 30mila euro. In tali ipotesi, la sanzione ordinaria è ridotta di un terzo. Tale attenuante non si applica, per espressa previsione, in caso di condotte fraudolente di cui al comma 4-bis.

Inoltre, così come già visto per le violazioni del sostituto, anche ai fini Iva, attraverso il comma 4-*quater*, viene definito il concetto di imposta dovuta ai fini della commisurazione della sanzione per infedeltà, intendendosi per tale *"la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in sede di accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione, ai sensi dell'articolo 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Le finalità di tale intervento sono volte - in un'ottica di massimo rispetto del principio di tassatività - a evitare che la base di commisurazione della sanzione per infedele dichiarazione ai fini Iva possa comprendere anche la maggiore imposta liquidabile mediante controllo automatizzato, relativamente alla quale è applicabile solamente la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, del Dlgs 471/1997.

Inoltre, anche per la dichiarazione Iva, così come per la dichiarazione ai fini delle imposte dirette, sono state eliminate le aggravanti previste prima nei commi 4-bis e 4-ter per le violazioni relative al contenuto e alla presentazione dei modelli per gli studi di settore.

Si ricorda che, per effetto dell'aggravante prevista dal "vecchio" comma 4-bis, era previsto un innalzamento del 10% della misura della sanzione minima e massima per infedele dichiarazione, laddove il contribuente avesse omesso o indicato in modo infedele i dati previsti nei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché nei casi in cui lo stesso avesse indicato cause di esclusione o inapplicabilità degli studi non sussistenti, purché lo scostamento tra accertato e dichiarato fosse superiore al 10 per cento.

Ai sensi del comma 4-ter, la sanzione per infedeltà - in presenza del medesimo scostamento previsto dal precedente comma 4-bis - era elevata del 50% per l'omissione del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, laddove tale adempimento fosse dovuto e il contribuente non avesse provveduto alla presentazione del modello anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il legislatore delegato ha eliminato tali aggravanti che, di fatto, punivano l'infedeltà in modo più grave laddove la stessa fosse stata veicolata mediante lo strumento dello studio di settore, per

attribuire rilievo a tutte le condotte che eventualmente si estrinsechino in comportamenti simulatori o fraudolenti.

Individuate le modifiche della disciplina sanzionatoria ai fini della dichiarazione Iva comuni alle altre dichiarazioni fiscali, si nota che un intervento del tutto peculiare della dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è contenuto nel comma 5 del nuovo articolo 5, in cui è stata totalmente riformulata la disciplina sanzionatoria della richiesta di rimborso dell'imposta in difformità rispetto al contenuto della dichiarazione, in linea con le diverse modalità con cui viene attualmente effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 30 del Dpr 633/1972, se dalla dichiarazione Iva risulta che l'ammontare detraibile, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi espressamente previste dallo stesso articolo 30(2) e, comunque, in caso di cessazione di attività.

In passato, infatti, la richiesta di rimborso Iva era presentata direttamente al concessionario della riscossione e tale richiesta poteva addirittura prescindere dall'avvenuta presentazione della dichiarazione Iva o da quanto in essa esposto. Era, pertanto, difficile evitare che potessero essere presentate al concessionario istanze di rimborso in totale difformità rispetto a quanto dichiarato. Per tale ragione, a presidio dell'interesse erariale, era posta la precedente sanzione che colpiva la mera richiesta del rimborso in assenza dei presupposti con una sanzione particolarmente grave, dal 100 al 200% dell'ammontare della somma non spettante.

Oggi che il meccanismo di richiesta dei rimborsi Iva è cambiato e nel presupposto che la richiesta è effettuata in sede dichiarativa, la possibilità di effettuare un immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione rende superflua ed eccessiva la previsione di una sanzione fortemente deterrente rispetto a comportamenti evasivi e fraudolenti. Il decreto, oggi, colpisce quindi solo le ipotesi - invero da ritenere marginali - di rimborso (e non più di mera richiesta di rimborso) dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del Dpr 633/1972 effettivamente erogati dagli uffici con una sanzione proporzionale, pari al 30% dell'ammontare del credito rimborsato.

Nella relazione illustrativa viene, poi, chiarito che in tali ipotesi - in cui l'eccedenza Iva è nella sostanza maturata, ma per la quale non ricorre nessuno dei presupposti di rimborsabilità - non si procede al recupero del rimborso erogato, ferma restando la debenza, da parte del contribuente, degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, dal giorno successivo alla data di erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo da parte dell'Amministrazione finanziaria per la tardiva erogazione del rimborso

stesso.

Per completare la panoramica sulle modifiche apportate dal decreto alle sanzioni in materia di dichiarazione Iva, si osserva che, nel comma 6 dell'articolo 5, relativo alle violazioni relative alle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, sono stati compiuti due interventi formali di adeguamento:

- è stato inserito, nel primo periodo, il richiamo all'articolo 35-ter del Dpr 633/1972, prima mancante, relativo all'identificazione ai fini Iva dei soggetti non residenti
- è stato adeguato il secondo periodo alla disciplina già introdotta dal Dlgs 42/2015 (mini sportello unico - Moss**(3)**), inserendo il richiamo alle comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, comma 4, del Dpr 633/1972, così da eliminare ogni dubbio sulla circostanza che, oltre che la mancata o inesatta richiesta di registrazione, anche l'incompleta o inesatta presentazione delle successive comunicazioni ai fini Moss è colpita con la medesima sanzione prevista per la mancata presentazione di una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività.

3 - **continua.**

La **prima puntata** è stata pubblicata martedì 22

La **seconda puntata** è stata pubblicata mercoledì 23

NOTE:

1) Si riporta il testo della norma, con evidenza in grassetto delle modifiche.

"1. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. 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. Nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali di cui agli articoli 74-quinquies e 74-septies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sanzione è commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione. La sanzione non può essere comunque inferiore a euro 250. Se la dichiarazione omessa è presentata 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 il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 200.

2. Se l'omissione riguarda la dichiarazione mensile relativa agli acquisti intracomunitari, prescritta dall'articolo 49, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, la sanzione è riferita all'ammontare dell'imposta dovuta per le operazioni che ne avrebbero dovuto formare oggetto. In caso di presentazione della dichiarazione con indicazione dell'ammontare delle operazioni in misura inferiore al vero, la sanzione è commisurata all'ammontare della maggior imposta dovuta.

3. Se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l'imposta, l'omessa presentazione della dichiarazione è punita con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000. La stessa sanzione si applica anche se è omessa la dichiarazione prescritta dall'articolo 50, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel caso di effettuazione di acquisti intracomunitari soggetti ad imposta ed in ogni altro caso nel quale non vi è debito d'imposta. Se la dichiarazione omessa è presentata 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 il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 1.000.

4. Se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato.

4-bis. La sanzione di cui al comma 4 è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

4-ter. Fuori dai casi di cui al comma 4-bis, la sanzione di cui al comma 4 è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta ovvero la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata è complessivamente inferiore al tre per cento dell'imposta, dell'eccedenza detraibile o rimborsabile dichiarata e, comunque, complessivamente inferiore a euro 30.000.

4-quater. Per imposta dovuta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5. Chi chiede a rimborso l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972,

n. 633, è punito con la sanzione amministrativa pari al trenta per cento del credito rimborsato. 6. Chiunque, essendovi obbligato, non presenta una delle dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività, previste dagli articoli 35 e 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, o la presenta con indicazioni incomplete o inesatte tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività o in cui sono conservati libri, registri, scritture e documenti è punito con sanzione da euro 500 a euro 2.000. È punito con la medesima sanzione chi presenta la richiesta di registrazione o le comunicazioni di cui all'articolo 74-quinquies, commi 1 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con indicazioni incomplete o inesatte, anche relativamente all'indirizzo di posta elettronica e all'URL del sito web, tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività. La sanzione è ridotta ad un quinto del minimo se l'obbligato provvede alla regolarizzazione della dichiarazione presentata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'ufficio".

Torna al testo dell'articolo

2) "Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione:

a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter;

b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;

d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;

e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17.

Il contribuente anche fuori dei casi previsti nel precedente (...) comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze." **Torna al**

testo dell'articolo

3) Mini one stop shop, istituito delineato dalla direttiva n. 2006/112/Ce con riferimento ai servizi resi tramite mezzi elettronici e alle prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, recepito dal legislatore nazionale attraverso l'inserimento, nel Dpr 633/1972: dell'articolo 74-quinquies ("Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti non UE") ; dell'articolo 74-sexies ("Regime speciale per i servizi di telecomunicazione, di

*teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti UE") e dell'articolo 74-septies ("Disposizioni per i soggetti identificati in un altro Stato membro"). **[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-3>