

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 4

1 Ottobre 2015

Ampliato il concetto di lieve tardività per i versamenti, esteso fino ai novanta giorni dalla scadenza dell'adempimento, termine entro il quale la sanzione è ridotta alla metà



Il decreto legislativo attuativo della delega conferita al Governo per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario e del sistema sanzionatorio amministrativo ha introdotto modifiche sostanziali alla fattispecie di omesso versamento, di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997, ora riscritto⁽¹⁾.

Le nuove riduzioni per l'omesso versamento

Un primo intervento di notevole rilievo pratico è stato apportato al comma 1 della disposizione, ove è stato introdotto una disciplina di maggiore favore per le lievi tardività nei versamenti.

Ai fini di una migliore comprensione, si ricorda che nella precedente formulazione dell'articolo 13, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, era già prevista la riduzione della sanzione base (pari al 30% di ogni importo non versato) a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Tale riduzione, peraltro, non precludeva la possibilità, per il contribuente che avesse versato entro tale termine di 15 giorni, di avvalersi anche dell'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del Dlgs 472/1997).

Per effetto delle modifiche, il concetto di lieve tardività si amplia, estendendosi fino ai 90 giorni dalla scadenza dell'adempimento, termine entro il quale la sanzione per omesso versamento è ridotta alla metà.

Tale innovazione, peraltro, non elimina la più lieve sanzione per la tardività contenuta nei primi 15 giorni (che diviene, a seguito delle modifiche, "lievissima"), posto che il primo comma dell'articolo

13 riformulato ne fa espressamente salva l'applicazione. È evidente, peraltro, che la sanzione a cui fare riferimento per la riduzione dei quindicesimi non è quella piena del 30%, bensì quella ridotta alla metà.

Questo significa, in buona sostanza, che nei primi 15 giorni di ritardo nel versamento, sull'importo non versato viene applicata la sanzione del 15% ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Su tale sanzione così determinata rimane salva la possibilità di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a), Dlgs 472/1997.

Oltre i primi 15 giorni e fino al novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine, la sanzione è pari alla metà di quella ordinaria, ossia è pari al 15%, ravvedibile ai sensi della nuova lettera a-bis), che prevede, in caso di regolarizzazione spontanea entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, una riduzione sanzionatoria in misura pari a un nono del minimo.

Per comprendere pienamente la portata dell'intervento legislativo, si ipotizzi che al 16 giugno 2017(2) scada il termine per il versamento del saldo della cedolare secca dovuta, con riferimento al 2016, per locazione di immobili a uso abitativo, e che l'importo dell'imposta sostitutiva da pagare ammonti a 1.000 euro. Nella tabella seguente sono indicate le riduzioni sanzionatorie derivanti dalla nuova formulazione della norma. Emerge in modo evidente la progressività della sanzione a fronte dell'inerzia del contribuente nel provvedere al versamento del *quantum* dovuto.

DATA DEL VERSAMENTO	SANZIONE APPLICABILE	SANZIONE RIDOTTA CON RAVVEDIMENTO
Entro il 1° luglio 2017 (primi 15 giorni dalla scadenza)	15% dell'importo non versato, ridotto a 1/15 per ciascun giorno di ritardo	Regolarizzazione entro 30 giorni, riduzione 1/10 del minimo
Versamento effettuato il 20/6/2017 (4 giorni di ritardo)	$(1.000 \cdot 0.15) / 15 \cdot 4 = 40$	$40 / 10 = 4$

Oltre il 1° luglio ed entro il 14 settembre 2017 (90 giorni dalla scadenza)	15% dell'importo non versato	Oltre 30 giorni ed entro 90, 1/9 (se la regolarizzazione avviene tra il 15° e il 30° giorno, la riduzione è quella della lettera a), ossia 1/10 del minimo)
Versamento effettuato il 1° settembre 2017	$1.000 * 0.15 = \mathbf{150}$	$150/9 = \mathbf{16.6}$
Oltre il 14 settembre 2017, cioè oltre i 90 giorni dalla scadenza	30% dell'importo non versato	Regolarizzabile oltre 90 giorni ai sensi delle lettere da b) a <i>b-quater</i>), a partire da 1/8 del minimo
Versamento effettuato il 29 dicembre 2017	$1.000 * 0.3 = \mathbf{300}$	$300/8 = \mathbf{37.5}$

La disciplina del credito inesistente e del credito non spettante

Nell'articolo 13 il legislatore delegato ha inserito anche una nuova e specifica disciplina per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante e quella dell'utilizzo di un credito inesistente.

La finalità è quella di ricondurre a disciplina unitaria fattispecie contenute in disposizioni normative fuori sistema (quale quella dell'utilizzo dei crediti inesistenti) ovvero per le quali la sussumibilità nella fattispecie dell'omesso versamento appariva particolarmente critica, come per l'utilizzo di crediti in misura superiore a quella spettante.

In particolare, per l'ipotesi di utilizzo da parte del contribuente di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, il legislatore ha previsto, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.

Va ricordato che la riconducibilità della fattispecie in esame a quella di omesso versamento, in assenza di una espressa previsione in tal senso, ha destato talune criticità. Si pensi all'utilizzo in compensazione, da parte di un contribuente, di un'eccedenza Ires, effettivamente maturata, in misura superiore agli attuali limiti di compensazione annuale, fissati in 700mila euro (articolo 34 della legge 388/2000).

Nella relazione illustrativa viene chiarito che, analogamente all'ipotesi di rimborso Iva dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti, non si procede al recupero del credito esistente utilizzato oltre i limiti, fermo restando il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute per l'indebito utilizzo.

Di particolare rilievo, poi, l'inserimento nella disposizione della disciplina dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, in origine contenuta nell'articolo 27, comma 18, del Dl 185/2008 ("decreto anticrisi"), del quale il legislatore, per la prima volta, definisce i tratti costitutivi: si tratta del credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/1973, e all'articolo 54-*bis* del Dpr 633/1972.

Come emerge dalla relazione illustrativa, tale definizione consente, tra le altre, di tenere conto della molteplicità dei crediti agevolativi presenti in ambito fiscale, così diversamente configurati dalle singole leggi istitutive, evitando che possa essere irrogata al contribuente una sanzione particolarmente grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere gli adempimenti formali relativi, ad esempio, alla sua esposizione o utilizzazione del credito, purché l'effettuazione di tali adempimenti non sia considerata elemento costitutivo di maturazione del credito dalle stesse norme.

Inoltre, il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta una condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito ed è volta a evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, sostanzialmente inesistente, può essere facilmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, circostanza che priva la condotta del contribuente di quella lesività idonea a giustificare la più grave misura sanzionatoria.

Rispetto alla disciplina contenuta nel Dl 185, è stata eliminata l'aggravante per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per importi superiori a 50mila euro, ipotesi sanzionata in misura pari al 200% della misura del credito compensato.

Viene, invece, mantenuta la previsione secondo cui per tali sanzioni, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del Dlgs 472/1997.

Le compensazioni e le garanzie nell'Iva di gruppo

Il novellato articolo 13, al comma 6, introduce, infine, la disciplina sanzionatoria della garanzia nell'ambito dell'Iva di gruppo (articolo 73 del Dpr 633/1972), per le cui compensazioni l'articolo 6, comma 3, del Dm attuativo 13 dicembre 1979, prevede uno specifico obbligo di prestazione di

garanzia.

Per comprendere l'innovazione realizzata con il decreto, occorre considerare che, secondo la giurisprudenza prevalente, per le compensazioni Iva effettuate nel gruppo, la prestazione della garanzia entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale Iva rappresenta elemento costitutivo di perfezionamento; la compensazione, peraltro, rappresenta forma "accelerata" di erogazione del rimborso cui è ammessa la società partecipante che compensa la propria posizione creditoria Iva con altra debitoria del gruppo.

In caso di tardiva prestazione della garanzia, le compensazioni effettuate nel gruppo producono comunque i propri effetti, ma solo dalla data in cui l'obbligo (che, come già detto, ha natura costitutiva) è stato adempiuto, ferma restando il tardivo versamento dell'imposta dovuta, cui è applicabile la sanzione di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997.

Il decreto, in un'ottica di maggiore proporzionalità, prevede la graduazione della sanzione per la tardiva prestazione della garanzia, distinguendo:

- una tardività lieve (entro 90 giorni dalla scadenza del termine), in relazione alla quale trova applicazione una sanzione formale prevista nella misura da 1.000 a 4.000 euro, introdotta dal decreto in esame nell'articolo 11 del Dlgs 471/1997, comma *7-bis*
- una tardività non lieve, in relazione alla quale trova applicazione una sanzione sostanziale, la sanzione per l'omesso versamento, da applicare sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo articolo 73, terzo comma, del Dpr 633/1972.

La nuova disciplina sanzionatoria per le violazioni relative alla prestazione della garanzia nell'Iva di gruppo introdotta dal legislatore delegato risulta, quindi, dal combinato disposto di due fattispecie contenute nel Dlgs 471/1997: il comma *7-bis* dell'articolo 11, per le tardività contenute nei 90 giorni, e il comma 6 dell'articolo 13, per le tardività oltre i 90 giorni.

4 - continua.

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

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

La **terza puntata** è stata pubblicata venerdì 25 settembre

NOTE:

1) Si riporta il testo della norma, con evidenza in grassetto delle novità introdotte:

"ART. 13. (Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione)

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, 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. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

2. La sanzione di cui al comma 1 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.

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

6. Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata

oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente." **Torna al testo dell'articolo**

2) Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 32 del decreto ("Decorrenza degli effetti e abrogazioni"), le disposizioni del titolo II, quelle che modificano il sistema sanzionatorio amministrativo, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017. **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-4>