

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 8

13 Ottobre 2015

Introdotta anche per la dichiarazione di successione il concetto di ritardo nell'adempimento, per punire in modo diverso chi provvede con ritardo rispetto a chi non provvede affatto



Si è detto nel precedente approfondimento che il capo III del **Dlgs 158/2015** (recante revisione del sistema sanzionatorio) ha introdotto nuove ipotesi sanzionatorie, collocate al di fuori del corpo normativo dei Dlgs 471 e 472 del 1997, volte a disciplinare fattispecie del tutto peculiari o per le quali era particolarmente avvertita l'esigenza di creare un trattamento sanzionatorio specifico.

Di seguito, una breve panoramica delle nuove disposizioni sanzionatorie in materia di imposte ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di bollo e imposta sugli intrattenimenti.

Modifiche in materia di imposte ipotecaria e catastale

L'articolo 27 del Dlgs 158/2015 modifica l'articolo 6 del Dlgs 347/1990, recante i termini per la trascrizione ai fini dell'imposta ipotecaria, dovuta per le formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari.

In particolare, ai sensi della richiamata disposizione, i notai e gli altri pubblici ufficiali, che hanno ricevuto o autenticato l'atto soggetto a trascrizione, o presso i quali è stato depositato l'atto ricevuto o autenticato all'estero, hanno l'obbligo di richiedere la formalità prescritta nel termine di trenta giorni dalla data dell'atto o del deposito.

Anche i cancellieri, per gli atti e provvedimenti soggetti a trascrizione da essi ricevuti o ai quali essi

hanno, comunque, partecipato, devono richiedere la formalità entro il termine di trenta giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta.

Nuovo articolo 6, comma 2, del Dlgs 347/1990 2. *I cancellieri, per gli atti e provvedimenti soggetti a trascrizione da essi ricevuti o ai quali essi hanno comunque partecipato, devono richiedere la formalità entro il termine di **centoventi** (abrogato trenta giorni NDA) dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta. **Nuovo articolo 9** 1. *Chi omette la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta. **Se la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie sono effettuate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare delle imposte dovute.****

2. *Se l'omissione riguarda trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito, si applica la sanzione amministrativa da **euro 100 a euro 2.000, ridotta a euro 50 se la richiesta è effettuata con ritardo non superiore a trenta giorni.***

Il Dlgs 158 modifica, proprio con riferimento a tali soggetti, il termine per provvedere, ampliandolo da trenta a centoventi giorni dalla data dell'atto o del provvedimento ovvero della sua pubblicazione, se questa è prescritta. È evidente che la disposizione, ampliando i termini entro i quali i cancellieri sono tenuti a provvedere, di fatto introduce un trattamento sanzionatorio più lieve, posto che le condotte in precedenza da essa considerate - in particolare, i ritardi compresi tra il trentesimo e il centoventesimo giorno dall'atto - non assumono più rilievo come illecito.

Il decreto modifica, inoltre, la disciplina sanzionatoria per le violazioni in materia ipotecaria, contenuta nell'articolo 9 del Testo unico, che colpisce le ipotesi di omessa richiesta di trascrizione o di annotazione obbligatoria nei termini di legge con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta.

In linea con le modifiche apportate al Dlgs 471/1997 e a quelle già introdotte in materia di imposta di registro, il decreto introduce, anche per l'imposta ipotecaria, il concetto di ritardo nell'espletamento della formalità, prevedendo la riduzione del 50% della misura minima e massima della sanzione stabilita per l'omessa richiesta di trascrizione o delle annotazioni obbligatorie, qualora la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie siano effettuate con un ritardo non superiore a trenta giorni.

Se, poi, il ritardo (purché non superiore ai trenta giorni) riguarda le *“trascrizioni o annotazioni soggette ad imposta fissa o non soggette ad imposta o da eseguirsi a debito, ovvero per le quali l'imposta è stata già pagata entro il termine stabilito”* la sanzione – che per l’omissione è fissata tra 100 e 2mila euro – è ridotta a 50 euro.

Fattispecie	Disciplina attuale	Nuova disciplina
Omessa richiesta di trascrizione o di annotazioni obbligatorie	<p>Notai, pubblici ufficiali e cancellieri</p> <p>Oltre 30 giorni dall’atto: dal 100 al 200% dell’imposta dovuta</p>	<p>Notai e pubblici ufficiali</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oltre 30 giorni dall’atto ed entro i successivi 30 giorni: dal 50 al 100% dell’imposta dovuta • Oltre i successivi 30 giorni: dal 100 al 200% dell’imposta dovuta <p>Cancellieri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oltre 120 giorni dall’atto ed entro i successivi 30 giorni: dal 50 al 100% dell’imposta dovuta • Oltre i successivi 30 giorni: dal 100 al 200% dell'impsta dovuta

Fattispecie	Disciplina attuale	Nuova disciplina
<p>Omessa richiesta di trascrizione o annotazioni: soggette a imposta fissa; non soggette a imposta; da eseguirsi a debito; per le quali l'imposta è già pagata entro il termine stabilito</p>	<p>Notai, pubblici ufficiali e cancellieri Oltre 30 giorni dall'atto da 103,00 a 2.065,00 euro</p>	<p>Notai e pubblici ufficiali</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oltre 30 giorni dall'atto ma entro i successivi 30 giorni: 50 euro • Oltre i successivi 30 giorni: da 100 a 2.000 euro <p>Cancellieri</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oltre 120 giorni dall'atto ed entro i successivi 30 giorni: 50 euro • Oltre i successivi 30 giorni: da 100 a 2.000 euro

Ritardo nella presentazione della dichiarazione di successione

Anche per la dichiarazione di successione viene introdotto, in linea con la volontà che permea l'intero Dlgs 158/2015, il concetto di ritardo nell'adempimento, al fine di graduare la risposta sanzionatoria e punire in modo diverso il contribuente che provvede con ritardo rispetto a quello che non provvede affatto.

Si ricorda che, ai sensi degli articoli 28 e 31 del Dlgs 346/1990, sono obbligati a presentare la dichiarazione di successione:

- i chiamati all'eredità e i legatari, anche nel caso di apertura della successione per dichiarazione di morte presunta, ovvero i loro rappresentanti legali
- gli immessi nel possesso temporaneo dei beni dell'assente
- gli amministratori dell'eredità e i curatori delle eredità giacenti
- gli esecutori testamentari.

La dichiarazione deve essere presentata entro dodici mesi dalla data di apertura della successione. Il soggetto tenuto che ometta di presentare la dichiarazione di successione è punito con la sanzione amministrativa dal 120 al 240% dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione amministrativa fissa compresa tra 250 e 1.000 euro.

Nuovo articolo 50 del Dlgs 346/1990 1. *Chi omette di presentare la dichiarazione della successione, quella sostitutiva o la dichiarazione integrativa è punito con la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta liquidata o riliquidata d'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 1.000. **Se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 150 a euro 500.***

Il decreto aggiunge al trattamento sanzionatorio appena visto una specifica previsione che consente l'applicazione di una sanzione ridotta in caso di lieve ritardo nell'adempimento (contenuto nei trenta giorni dalla scadenza del termine originario), sanzione ulteriormente ridotta se, dalla dichiarazione, non emerge un debito d'imposta.

In particolare, se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal 60 al 120% dell'ammontare dell'imposta liquidata o riliquidata dall'ufficio in luogo della sanzione piena, fissata nella misura compresa tra il 120 e il 240 per cento. Se, invece, non è dovuta imposta, ai lievi ritardi, si applica la sanzione amministrativa da 150 a 500 euro.

Ritardo nella presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta di bollo

Con l'articolo 29 sono state apportate modifiche agli articoli 24 e 25 del Dpr 642/1972, recanti la disciplina sanzionatoria dell'imposta di bollo.

In particolare, all'articolo 24, si è proceduto all'adeguamento in euro delle sanzioni, ancora

esprese in lire, poste a carico di arbitri, funzionari e pubblici ufficiali per l'inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo 19, sanzioni fissate, per ogni atto documento o registro, nella misura compresa tra 100 e 200 euro.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 19, i predetti soggetti che ricevano in deposito o in produzione atti e registri non in regola con le disposizioni in materia di bollo, sono tenuti a inviarli per la loro regolarizzazione al competente ufficio del Registro entro trenta giorni dalla data di ricevimento ovvero dalla data del deposito o della pubblicazione del provvedimento giurisdizionale o del lodo. I soggetti tenuti all'adempimento sono espressamente individuati nell'ufficio che li ha ricevuti e, per l'Autorità giudiziaria, nel cancelliere o segretario.

L'articolo 25 è stato modificato, oltre che mediante un adeguamento degli importi ivi contenuti, anche attraverso un intervento di carattere sostanziale.

Si ricorda che la norma disciplina l'omesso o insufficiente pagamento dell'imposta e l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio. In particolare, la mancata corresponsione, in tutto o in parte, dell'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetta, oltre al pagamento del tributo, a una sanzione amministrativa dal 100 al 150% dell'imposta o della maggiore imposta. L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista per l'assolvimento del tributo in modo virtuale, ai sensi dell'articolo 15, quinto ultimo comma, è punita con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta dovuta.

Nuovo articolo 25, comma 3, del Dpr 642/1972 3. *L'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio prevista dal quinto e dall'ultimo comma dell'articolo 15 è punita con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta. **Se la dichiarazione di conguaglio è presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta dovuta.***

Il decreto 158/2015 aggiunge, a tale contesto sanzionatorio, una specifica previsione in forza della quale il ritardo nella presentazione della dichiarazione di conguaglio contenuto nei trenta giorni, è punito con sanzione più lieve, compresa nella misura tra il 50 e il 100% dell'ammontare dell'imposta dovuta.

Fattispecie	Disciplina attuale	Nuova disciplina
--------------------	---------------------------	-------------------------

Inosservanza degli obblighi stabiliti dall'articolo 19 del Dpr 642/1972	da 103 a 206 euro per ogni atto, documento o registro	da 100 a 200 euro per ogni atto, documento o registro
Omesso pagamento, in tutto o in parte, dell'imposta dovuta	dal 100 al 500% dell'imposta dovuta	dal 100% al 500% dell'imposta dovuta
Omessa dichiarazione prevista dall'articolo 15, commi 5 e 9 del Dpr 642/1972	dal 100% al 200% dell'imposta dovuta	<ul style="list-style-type: none"> • entro 30 giorni dalla scadenza: dal 50 al 100% dell'imposta dovuta • oltre 30 giorni: dal 100 al 200% dell'imposta dovuta

Ritardo nella presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti

Per concludere la panoramica sulle modifiche introdotte dal Dlgs 158/2015 alle sanzioni in materia di imposte e tributi indiretti diversi dall'Iva, si osserva che modifiche di carattere sostanziale sono state apportate alla disciplina dell'imposta sugli intrattenimenti e, in particolare, agli articoli 32 e 33 del Dpr 640/1972.

Preliminarmente occorre rammentare che, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del Dpr 544/1999 (Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti), i soggetti che organizzano le attività soggette a imposta (elencate nella tariffa allegata al Dpr 640/1972) che applicano il regime forfettario di cui al sesto comma dell'articolo 74 del Dpr 633/1972, *“sono obbligati ad emettere fattura limitatamente alle prestazioni di pubblicità, di sponsorizzazione, alle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa”*.

L'articolo 32 punisce l'messa fatturazione o annotazione di tali operazioni con la sanzione compresa fra il 100 e il 200% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di 500 euro (stante la conversione in euro della precedente sanzione pecuniaria fissata in un milione di lire). Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica nella documentazione o nell'annotazione un'imposta inferiore a quella dovuta.

Il “decreto sanzioni” introduce, con riferimento a tale fattispecie e in analogia alla modifica

apportata all'articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997 per le violazioni degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili Iva, una sanzione ridotta, nella misura da 250 a 2mila euro, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo. Si tratta delle ipotesi in cui l'effettuazione non tempestiva dell'adempimento non ha determinato conseguenze sulla liquidazione periodica del tributo stesso, in quanto ha concorso, comunque, alla determinazione del debito di periodo.

Nuovo articolo 32 del Dpr 640/1972 1. *Per l'omessa fatturazione o annotazione delle operazioni indicate nell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, si applica la sanzione compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato, con un minimo di **euro 500**. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica nella documentazione o nell'annotazione un'imposta inferiore a quella dovuta. **La sanzione è dovuta nella misura da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.***

2. *Per l'omessa presentazione della dichiarazione prescritta dagli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, o per la presentazione della stessa con indicazione di importi inferiori a quelli reali si applica la sanzione compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, con un minimo di **euro 250**. **Se la dichiarazione di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, da presentarsi, rispettivamente, entro dieci giorni dalla fine di ciascun anno sociale, ed entro il quinto giorno successivo al termine della data della manifestazione, sono presentate con un ritardo non superiore a trenta giorni, si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'ammontare dell'imposta con un minimo di 150 euro.***

3. *Per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, ovvero per l'emissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali, si applica la sanzione pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato **con un minimo di euro 500**. 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 2 disciplina le violazioni dichiarative per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione, prescritta dagli articoli 2 e 3 del Dpr 544/1999, per gli intrattenimenti

organizzati da enti, società o associazioni per i propri soci, quando sia previsto il pagamento di un corrispettivo specifico per l'ingresso anche da parte dei soci e siano rilasciati titoli di accesso a tutti gli intervenuti.

In tale caso, per l'omissione della dichiarazione o la sua presentazione con indicazione di importi inferiori a quelli reali si applica la sanzione compresa fra il 100 e il 200% dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, con un minimo di 250 euro. Il decreto 158/2015 aggiunge un trattamento sanzionatorio più lieve per l'ipotesi di ritardo contenuto nei trenta giorni, prevedendo, per tali casi, l'applicazione della sanzione amministrativa dal 50 al 100% dell'ammontare dell'imposta, con un minimo di 150 euro.

Altra modifica sostanziale apportata al Dpr 640/1972 riguarda l'eliminazione della previsione sanzionatoria contenuta nel successivo articolo 33, comma 4, che punisce con sanzione da "lire centomila a lire due milioni" il destinatario del titolo di accesso o del documento di certificazione dei corrispettivi che, a richiesta degli organi accertatori, non lo esibisca o lo esibisca con indicazione di corrispettivi inferiori a quelli reali. L'eliminazione dell'obbligo in capo al cliente/spettatore si pone in linea con quella già da tempo operata per i consumatori ai fini Iva che, in passato, erano tenuti a esibire a richiesta degli organi di controllo la documentazione certificativa dell'operazione, pena l'applicazione della sanzione nella misura compresa tra 100mila lire e due milioni (la previsione era contenuta nell'articolo 11, comma 6, del Dlgs 471/1997 ed è stata soppressa dall'articolo 33 del DI 269/2003).

8 - **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

La **quarta puntata** è stata pubblicata mercoledì 30 settembre

La **quinta puntata** è stata pubblicata lunedì 5 ottobre

La **sesta puntata** è stata pubblicata mercoledì 7 ottobre

La **settima puntata** è stata pubblicata lunedì 12 ottobre

di

Francesca Zaccaria

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/attuazione-della-riforma-fiscale-nuovo-sistema-sanzionatorio-8>