

Analisi e commenti

Attuazione della riforma fiscale: il nuovo sistema sanzionatorio - 9

23 Ottobre 2015

Società e associazioni sportive dilettantistiche non decadono più dal regime fiscale di favore in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità di pagamenti e versamenti



La panoramica sulle novità sanzionatorie introdotte con il **Dlgs 158/2015**⁽¹⁾ si conclude analizzando le disposizioni recate dagli articoli da 19 a 24, con cui sono state previste misure sanzionatorie specifiche, alcune a “sostegno” delle nuove norme introdotte nel Dlgs 471/1997 – come quelle relative al nuovo atto di recupero, agli obblighi di comunicazione e certificazione propedeutici alla predisposizione della dichiarazione dei redditi, di cui si dirà oltre – altre in attuazione dei principi di tassatività e proporzionalità richiesti dalla legge di delega.

Associazioni sportive dilettantistiche

L'articolo 25 della legge 133/1999 prevede che i pagamenti di importo pari o superiore a 1.000 euro a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche - comprese quelle non riconosciute dal Coni o dalle Federazioni sportive nazionali, purché riconosciute da enti di promozione sportiva, - che si avvalgono del regime fiscale di favore di cui all'articolo 1 della legge 398/1991, e i versamenti dagli stessi effettuati, devono avvenire tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli. L'inosservanza di tale obbligo comporta, nella versione ante riforma, la decadenza dalle agevolazioni di cui alla citata legge n. 398, oltre all'applicazione della sanzione formale prevista dall'articolo 11 del Dlgs 471/1997, da 250 a 2.000 euro.

Si ricorda che tali soggetti, in presenza dei presupposti sostanziali previsti dalla legge, hanno la possibilità di optare per uno speciale regime fiscale di favore che prevede diverse agevolazioni, sia ai fini delle imposte dirette che ai fini Iva quali, in particolare:

- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili e dagli adempimenti previsti dal titolo II del Dpr 633/1972
- per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, applicazione dell'imposta sul valore aggiunto con le modalità di cui all'articolo 74, sesto comma, del Dpr 633/1972
- determinazione in misura forfetaria del reddito imponibile, determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

L'articolo 19 abroga, in un'ottica di rimozione dal sistema fiscale delle sanzioni “improprie”, la decadenza dalle richiamate agevolazioni in caso di inosservanza della disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti, dettata per evidenti finalità di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto, la violazione di tale obbligo rimane, ora, colpita con la sola sanzione per esso espressamente prevista, senza riverberarsi sul mantenimento del regime fiscale per le società o associazioni sportive dilettantistiche.

Il nuovo atto di recupero

L'atto di recupero è stato introdotto dall'articolo 1, comma 421, della legge 311/2004, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997. L'Agenzia delle Entrate può, a tale fine, emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente, al quale è assegnato un termine per provvedere al versamento di quanto richiesto. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, che non può comunque essere inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva ai sensi del Dpr 602/1973.

L'articolo 20 del “decreto sanzioni” amplia l'ambito applicativo di tale strumento, oggi utilizzabile anche per il recupero delle sole sanzioni e degli interessi derivanti dall'indebito utilizzo dei crediti d'imposta. La modifica deve essere letta alla luce delle novità introdotte all'articolo 5, comma 5⁽²⁾ e all'articolo 13, comma 5⁽³⁾, del Dlgs 471/1997, in relazione,

rispettivamente, all'ipotesi di richiesta di rimborso Iva in assenza dei presupposti e all'utilizzo di crediti esistenti in misura superiore a quella spettante.

Si ricorda, infatti, che, in base al nuovo articolo 5, chi chiede a rimborso l'eccedenza Iva detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti richiesti dall'articolo 30 del Dpr 633/1972, è punito con la sanzione amministrativa pari al 30% del credito rimborsato. Rispetto alla previgente disciplina, che puniva la semplice richiesta di rimborso con sanzione dal 100 al 200% della somma non spettante, oggi l'illecito assume rilievo - in considerazione delle diverse modalità con cui la richiesta è inoltrata all'Amministrazione finanziaria - solo se il rimborso viene effettivamente erogato.

Come risulta dalla relazione illustrativa(4), in presenza di un credito effettivamente spettante, l'ufficio non procede più a recuperare il credito - che dovrebbe, comunque, successivamente essere riconosciuto al contribuente - limitandosi a richiedere la corresponsione della relativa sanzione e dei relativi interessi. Analoga procedura deve essere osservata per il recupero dei crediti d'imposta, nella sostanza spettanti, ma utilizzati in misura superiore a quella ammessa, la cui disciplina è contenuta nel nuovo articolo 13, comma 5, del Dlgs 471/1997.

Le violazioni prodromiche alla predisposizione della dichiarazione

Certificazione unica

L'articolo 4 del Dpr 322/1998 individua gli adempimenti dichiarativi e di certificazione cui sono tenuti i sostituti d'imposta. In particolare, i sostituti(5) obbligati a operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenuta alla fonte(6), presentano annualmente una dichiarazione unica, rilevante anche a fini contributivi e assicurativi relativa a tutti i percipienti, indicando:

- i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del sostituto d'imposta(7)
- i dati per la determinazione dell'ammontare dei compensi e dei proventi, sotto qualsiasi forma corrisposti, delle ritenute, dei contributi e dei premi
- i dati per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi richiesti nel modello di dichiarazione, esclusi quelli già in possesso dell'Amministrazione.

Inoltre, i sostituti rilasciano ai soggetti che hanno subito le ritenute un'apposita certificazione unica, anche ai fini contributivi, attestante l'ammontare complessivo delle dette somme e valori, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati risultanti nello schema di certificazione unica. Tale certificazione è consegnata agli interessati entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi, in caso di interruzione del rapporto di lavoro.

Il comma 6-*quinquies*(8) della disposizione in esame prevede che tali certificazioni debbano essere trasmesse in via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

La sanzione per ciascuna certificazione omessa, tardiva o errata è pari a 100 euro, senza possibilità di applicare l'istituto del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del Dlgs 472/1997, di cui è espressamente esclusa l'applicazione.

Il Dlgs 158/2015, attraverso l'articolo 21, introduce all'ammontare della sanzione irrogabile nei confronti di ciascun sostituto d'imposta un tetto massimo di 50mila euro, anche in considerazione dell'impossibilità di applicare il cumulo giuridico a tale tipologia di violazioni.

Inoltre, già nella versione ante riforma, era previsto che, in caso di errata trasmissione della certificazione, il sostituto non incorre in sanzioni se provvede a trasmettere la corretta certificazione entro i cinque giorni successivi alla scadenza del termine. Il decreto introduce, in linea con altre modifiche normative apportate al Dlgs 471 e alle violazioni in materia di tributi indiretti, il concetto di tardività, prevedendo che se la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza del termine, la sanzione è ridotta a un terzo e il tetto massimo applicabile per ciascun sostituto - in relazione a tali lievi ritardi, deve ritenersi dalla formulazione della norma - "scende" a 20mila euro.

Violazioni degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fine assistenziale

L'articolo 78, comma 25-*bis*, della legge 413/1991, ai fini dei controlli sugli oneri detraibili relativi alle spese sanitarie(9), impone agli enti e le casse aventi esclusivamente fine assistenziale e i fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale di comunicare in via telematica all'Anagrafe tributaria gli elenchi dei soggetti ai quali sono state rimborsate spese sanitarie, per effetto dei contributi versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a) e dell'articolo 10, comma 1, lettera e-*ter*) del Tuir.

Si tratta, in particolare: dei contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge; dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino in determinati ambiti di intervento(10), per un importo non superiore complessivamente a 3.615,20

euro, per i quali l'articolo 10 del Tuir prevede la deducibilità dal reddito complessivo del contribuente.

Analogamente a quanto appena visto in materia di certificazione unica, il "decreto sanzioni", con l'articolo 22, proporziona il trattamento sanzionatorio applicabile alle violazioni degli obblighi di comunicazione in esame(11) - colpito con sanzione amministrativa pecuniaria pari a 100 euro per ciascuna comunicazione, senza possibilità di cumulo - introducendo un tetto massimo di 50mila euro per ciascun soggetto tenuto all'obbligo comunicativo. Anche in tale caso si prevede che, per il ritardo lieve nella comunicazione, purché contenuto entro sessanta giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo; in tale ipotesi la sanzione massima irrogabile scende alla soglia di 20mila euro.

Violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria

Analogo intervento è apportato alla disciplina delle comunicazioni previste per il Sistema tessera sanitaria. Si tratta di un adempimento comunicativo introdotto in occasione della dichiarazione precompilata, da ritenere propedeutico alla sua corretta predisposizione.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 3 del Dlgs 175/2014(12), ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi, i soggetti che erogano prestazioni di carattere sanitario(13) sono tenuti a inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle prestazioni erogate nel 2015, affinché tali dati siano messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

Ai sensi del comma 5-bis della citata disposizione, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati richiesti si applica la sanzione di 100 euro per ogni comunicazione, senza applicazione del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del Dlgs 472/1997. Anche con riferimento a tale istituto il "decreto sanzioni" introduce sia il tetto massimo di 50mila euro per ciascun soggetto sia la riduzione a un terzo della sanzione irrogabile in caso di lieve ritardo nella trasmissione contenuto nei sessanta giorni dalla scadenza prevista, con parallela riduzione del tetto massimo per un ammontare pari a 20mila euro.

Riduzione sanzionatoria in caso di regolarizzazione del Caf o del professionista

Anche la modifica apportata all'articolo 39 del Dlgs 241/1997 si pone nel solco di quelle strumentali a garantire la corretta predisposizione della dichiarazione dei redditi - e, in particolare, della dichiarazione precompilata - ed è volta all'individuazione della riduzione sanzionatoria spettante ai Caf e ai professionisti che regolarizzano entro il 10 novembre le violazioni commesse nell'apposizione del visto di conformità.

Si ricorda che, in caso di apposizione di visto infedele, per effetto delle nuove disposizioni introdotte in occasione della dichiarazione precompilata, i Caf e i professionisti assumono una responsabilità diretta nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore per il pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che dovrebbero essere richiesti al contribuente ai sensi dell'articolo 36-ter del Dpr 600/1973, salvo che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Tale responsabilità può essere, però, evitata se il Caf o il professionista, entro il 10 novembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa, trasmette una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, trasmette una comunicazione dei dati relativi alla rettifica. In tale caso, la somma dovuta è pari all'importo della sola sanzione.

La disposizione, prima della modifica, disponeva espressamente che, in tale ipotesi di dichiarazione rettificativa, la "sanzione è ridotta nella misura prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, se il versamento è effettuato entro la stessa data del 10 novembre".

Poiché, tuttavia, la disposizione è entrata in vigore il 13 dicembre 2014, non tenuto conto delle modifiche introdotte successivamente all'istituto del ravvedimento operoso con la legge di stabilità 2015 (articolo 1, comma 637, legge 190/2014) e, in particolare, della nuova e più vantaggiosa riduzione della lettera a)-bis per le regolarizzazioni operate nei novanta giorni dalla commessa violazione. Tale riduzione, laddove applicata alle violazioni poste in essere dai Caf e dai professionisti, consente la riduzione della sanzione a un nono del minimo edittale, in luogo della riduzione a un ottavo della lettera b).

Il decreto sanzioni, per un compiuto coordinamento con le nuove misure di riduzione sanzionatoria introdotte a decorrere dal 1° gennaio 2015, interviene modificando l'articolo 39 del Dlgs 241/1997 e, in particolare, elimina il previgente riferimento all'istituto del ravvedimento operoso prevedendo che, in caso di regolarizzazioni operate dai Caf e dai professionisti mediante dichiarazione rettificativa (o comunicazione dei dati) entro il 10 novembre, le sanzioni applicabili siano ridotte a un nono del minimo.

9 - fine.

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

L'**ottava puntata** è stata pubblicata martedì 13 ottobre

NOTE:

1) Occorre rilevare che il disegno di legge di stabilità del 2016 anticipa l'entrata in vigore delle disposizioni del Titolo II del Dlgs 158/2015, attualmente fissata al 1° gennaio 2017, al 1° gennaio 2016. **Torna al testo dell'articolo** 2) 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. **Torna al testo dell'articolo** 3) "Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute e' 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". **Torna al testo dell'articolo** 4) Si riporta il passaggio della relazione illustrativa con riferimento alla richiesta di rimborso Iva in assenza dei presupposti: "Nel comma 5 dell'articolo 5 è stata 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 effettuata la richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile. Quando la richiesta di rimborso IVA era presentata direttamente al concessionario della riscossione - indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione o da quanto in essa esposto - la mera richiesta del rimborso in assenza dei presupposti veniva colpita con una sanzione particolarmente grave, dal cento al duecento per cento dell'ammontare della somma non spettante. Con la modifica al meccanismo di richiesta dei rimborsi IVA - attualmente effettuata in sede dichiarativa, in cui è possibile l'immediato riscontro tra la richiesta di rimborso e quanto esposto nella dichiarazione - venuta meno la necessità del presidio sanzionatorio così grave, è stata introdotta una specifica sanzione proporzionale, pari al 30 per cento dell'ammontare del credito rimborsato, in caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti individuati dall'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1973. **Sebbene non si proceda al recupero del rimborso erogato - laddove l'eccedenza sia maturata - rimane fermo il recupero degli interessi, nella misura prevista dall'articolo 38-bis, comma 9, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1976, n. 633, dal giorno successivo alla data di erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli interessi eventualmente corrisposti al soggetto passivo in sede di erogazione del rimborso".** **Torna al testo dell'articolo** 5) Indicati nel titolo III del Dpr 600/1973. **Torna al testo dell'articolo** 6) Nonché gli intermediari e gli altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti tenuti alla comunicazione di dati ai sensi di specifiche disposizioni normative. **Torna al testo dell'articolo** 7) Nonché i dati dell'intermediario e degli altri soggetti di cui alla precedente nota. **Torna al testo dell'articolo** 8) Si riporta il testo della norma, come risulta dalle modifiche apportate:

"Le certificazioni di cui al comma 6-ter sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti. Per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la sanzione di cento euro in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000 per sostituto di imposta. Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione e' effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel primo periodo. Se la certificazione e' correttamente trasmessa entro sessanta giorni dal termine previsto nel primo periodo, la sanzione e' ridotta a un terzo, con un massimo di euro 20.000". **Torna al testo dell'articolo** 9) Di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 15 del Tuir (Dpr 917/1986). **Torna al testo dell'articolo** 10) Si veda il decreto del ministro della Salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e)ter). **Torna al testo dell'articolo** 11) Si riporta il testo dell'articolo 78, comma 26, nel testo risultante dalle modifiche

"(...) In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui al comma 25 si applica la sanzione di cento euro per ogni comunicazione in deroga a quanto previsto dall'articolo 12, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000 per soggetto terzo. Nei casi di errata comunicazione dei dati, la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti e' effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza di cui al comma 25, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle entrate, entro i cinque giorni successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione e' correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza di cui al comma 25, la sanzione e' ridotta a un terzo, con un massimo di euro 20.000. **Torna al testo dell'articolo** 12) Si riporta il testo della norma, come risultante dalle modifiche:

"5-bis. In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000. Nei casi di errata comunicazione dei dati la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti e' effettuata entro i cinque giorni successivi alla scadenza, ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i cinque successivi alla segnalazione stessa. Se la comunicazione e' correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione e' ridotta a un terzo con un massimo di euro 20.000. **Torna al testo dell'articolo** 13) La disposizione richiama espressamente "le aziende sanitarie locali, le aziende ospedaliere, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, i policlinici universitari, le farmacie, pubbliche e private, i presidi di specialistica ambulatoriale, le strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, gli altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari e gli iscritti all'Albo dei medici chirurghi

e degli odontoiatri". [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-9>