

Ebook gratuito

LA RIFORMA

delle sanzioni amministrative tributarie



A cura di:
Massimo D'Amico

FISCO [7]

Sommario

Premessa	3
Proporzionalità delle sanzioni	3
I nuovi termini di decorrenza delle sanzioni	4
Omessa dichiarazione.....	5
Le sanzioni per redditi e Irap	5
Il 770 ordinario o semplificato.....	6
Dichiarazioni infedeli	8
La novità dei tre livelli.....	8
Violazioni ordinarie.....	8
Condotte fraudolente.....	8
Condotte non rilevanti	8
Uno sconto per «errori» inferiori al 3 per cento	8
La sanzione aggiuntiva per i percipienti non indicati nel modello 770	10
I versamenti.....	11
I costi delle irregolarità.....	11
Versamenti omessi o tardivi.....	11
Somme versate entro 90 giorni.....	11
Gli effetti sul ravvedimento entro 15 giorni.....	12
Compensazioni eccedenti senza definizione agevolata	12
Certificazione Unica: cosa cambia	14
L'importo massimo delle multe viene fissato a euro 50mila	14
Contratto di locazione	15
Cessioni, niente più copia dell'F24	15
Omessa registrazione	15
Occultazione di corrispettivo.....	15
Versamento dell'imposta di registro.....	15
Cedolare secca.....	16

Premessa

Attraverso il D.lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 è stata data attuazione a una delle deleghe previste dalla legge n. 23 dell'11 marzo 2014 per la regolamentazione delle sanzioni sia a carattere penale che amministrativo.

Nell'ambito delle sanzioni amministrative, la legge n. 23/2014 prevedeva un nuovo sistema sanzionatorio amministrativo con il preciso scopo di collegare in modo più incisivo le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti riducendo le sanzioni per le fattispecie meno gravi o applicando le sanzioni amministrative anziché quelle penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

La delega fiscale, in altri termini, persegue tre finalità:

- riproporzionare le sanzioni in relazione al danno effettivamente subito dall'Amministrazione finanziaria;
- inasprire le sanzioni relative ai comportamenti più pericolosi messi in atto attraverso il ricorso a documenti falsi o attraverso artifici;
- ridurre le sanzioni applicabili in ragione del comportamento attivo del contribuente. È il caso, ad esempio, di un comportamento teso alla regolarizzazione dell'omessa dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.

Il restyling che ha interessato le disposizioni in materia di sanzioni amministrative ha come scopo quello di dare vita a un sistema che permetta ai contribuenti di non percepire le sanzioni comminate come sproporzionate.

Il principio che sta alla base della riforma è, quindi, il seguente:

- per le violazioni ritenute a bassa pericolosità, la sanzione è stata graduata al ribasso;
- per le violazioni ritenute particolarmente gravi, la riforma prevede la possibilità di applicare una maggiorazione alla sanzione.

È, dunque, in tale contesto che viene prevista una peculiare disciplina per l'omessa presentazione della dichiarazione che tende a premiare il comportamento collaborativo del contribuente. Per cui, se la dichiarazione omessa viene trasmessa all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto per quella dell'anno successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la sanzione viene ridotta della metà rispetto alla misura base.

Allo stesso modo, nel caso di dichiarazione infedele, la sanzione è modulata a seconda del grado di insidiosità della condotta ovvero della sussistenza o meno di un effettivo danno per l'erario. In relazione all'effettivo danno subito dall'erario, poi, è prevista una riduzione della sanzione ordinaria nei casi in cui l'infedeltà della dichiarazione sia determinata dall'errata imputazione a periodo dei componenti negativi e positivi di reddito.

Proporzionalità delle sanzioni

In relazione agli interventi finalizzati alla revisione del sistema sanzionatorio, la legge delega n. 23/2014 prevede espressamente che l'indirizzo principale sia quello della "proporzionalità" per collegare con maggiore efficacia le sanzioni alla gravità dei comportamenti tenuti dai contribuenti e, nondimeno, prevedere la possibilità di applicare sanzioni amministrative anziché penali. Ne deriva che per la violazione di scarsa pericolosità, la sanzione è graduata al ribasso rispetto a quella ordinaria, mentre per le violazioni ritenute particolarmente pericolose per l'erario, la sanzione ordinaria è oggetto di maggiorazione.

In merito, ad esempio, nel caso di **dichiarazione infedele**, il nuovo sistema sanzionatorio prevede una sanzione ordinaria dal 90 al 180 per cento (inferiore, quindi, alla previgente misura che andava

dal 100 al 200 per cento), una sanzione innalzata del 50 per cento rispetto a quella ordinaria per i comportamenti più gravi e una sanzione ridotta a un terzo per le violazioni a bassa pericolosità fiscale. Coerentemente con il principio della proporzionalità, inoltre, la tempestiva presentazione spontanea della dichiarazione omessa viene premiata. Infatti, se la **dichiarazione omessa** viene trasmessa entro il termine di presentazione di quella dell'anno successivo e prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, la sanzione ordinaria viene ridotta del 50 per cento e, quindi, viene applicata la misura che va dal 60 al 120 per cento dell'imposta dovuta.

I nuovi termini di decorrenza delle sanzioni

Il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo, così come sopra sommariamente descritto, ha però rischiato di essere in parte danneggiato dall'effetto "ritardato" della revisione del sistema che stava per essere approvato.

Il decreto legislativo n. 158 del 2015 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 - Suppl. Ordinario n. 55, ma l'efficacia delle relative disposizioni è stata in parte differita rispetto al 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del provvedimento.

Ai fini di cui sopra, la legge di Stabilità per il 2016, anticipando di un anno l'entrata in vigore della riforma delle sanzioni amministrative tributarie prevista dal D.lgs. n. 158/2015 al 1° gennaio 2017, ha garantito anche ai contribuenti "poco virtuosi" di beneficiare dal 2016 anziché dal 2017 delle modifiche introdotte a seguito dell'approvazione della legge delega. In particolare, le modifiche stabilite dall'art.1, comma 133 della legge n. 208 del 2015, prevedono che le disposizioni di cui al Titolo II del decreto, rubricate *sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, si applichino a decorrere dal 1° gennaio 2016.

La modifica, peraltro, è stata necessaria per indurre i contribuenti a non impugnare gli atti di irrogazione delle sanzioni per evitare che gli stessi diventassero definitivi.

In base al principio del *favor rei*, infatti, le novellate disposizioni si applicano anche a violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto (appunto 1° gennaio 2016) sempre a condizione che l'atto di irrogazione delle violazioni non sia divenuto definitivo; così facendo il contribuente potrà beneficiare ugualmente delle sanzioni ridotte.

Sulla base del nuovo testo dell'articolo 3 del D.lgs. n.472/1997 che regola l'applicabilità della disciplina più favorevole per il contribuente nel caso di sanzioni, l'applicabilità del principio del *favor rei* determina le seguenti conseguenze:

Ipotesi	<i>Favor rei</i>
La sanzione è stata contestata e il provvedimento è divenuto definitivo.	Si applica la sanzione integrale senza che possa intervenire il principio del <i>favor rei</i> .
La sanzione è stata contestata ma il provvedimento non è ancora definitivo.	Si applica la disciplina più favorevole (<i>favor rei</i>).
La sanzione non è stata contestata.	Si applica la disciplina più favorevole (<i>favor rei</i>).

Omessa dichiarazione

La sanzione prevista per il caso di omessa presentazione della dichiarazione, purché siano dovute delle imposte, resta confermata nella misura che va dal 120 al 240 per cento con un minimo di euro 250.

Al contrario, nel caso in cui non siano dovute imposte, la previgente sanzione fissa da euro 258 a 1.032 (2.065 per l'Iva) passa da 250 a 1.000 (2.000 per l'Iva).

La novità principale della riforma è rappresentata dalla riduzione delle sanzioni (nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione), nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione tardivamente oltre i 90 giorni canonici della scadenza, ma entro il termine della presentazione della dichiarazione dell'anno successivo e prima che sia intervenuta una qualunque attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

La novità è data dall'effetto sulle sanzioni, che vengono ridotte della metà nella misura che va dal 60 al 120 per cento. Ai fini di cui sopra, è opportuno precisare che la dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni continua a considerarsi omessa. Ciò che non si comprende è per quale ragione, considerata la possibilità di versare le sanzioni in misura ridotta, il legislatore non abbia previsto un'estensione a tutti gli effetti del termine di omessa dichiarazione al termine della presentazione della dichiarazione dell'anno successivo.

La disciplina in materia di dichiarazione tardiva, cioè quella presentata entro 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinaria, non viene influenzata dalla riforma. In tal caso, infatti, la dichiarazione continua a considerarsi valida e la violazione può continuare a essere ravveduta pagando 1/10 della sanzione fissa di euro 250.

Fatta questa necessaria premessa, cerchiamo adesso di comprendere cosa accade dal 1° gennaio 2016 nel caso di trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi, dell'Iva, dell'Irap o dei sostituti d'imposta, modello 770 semplificato e ordinario, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima che siano iniziati accessi o ispezioni da parte dell'Amministrazione finanziaria e qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Le sanzioni per redditi e Irap

Dal 2016, pertanto, nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap, si applicherà la sanzione dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applicherà la sanzione da euro 250 a euro 1.000.

Se la dichiarazione dei redditi e dell'Irap "omessa" è però 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 applicherà la sanzione dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Se non sono dovute imposte, si applicherà la sanzione fissa da 150 a 500. Si ricorda che le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Resta fermo che le dichiarazioni, se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, sono considerate valide e sono regolarizzate con l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo; al contrario, le dichiarazioni presentate dopo 90 giorni si considerano "omesse" ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta.

Omessa presentazione della dichiarazione (art. 1, co. 1, D.Lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Dal 120 al 240 per cento delle imposte dovute con un minimo di euro 258. Se sono dovute imposte si applica la sanzione da euro 258 fino a euro 1.032.	Dal 120 al 240 per cento del tributo dovuto con un minimo di euro 250. Se sono dovute imposte si applica la sanzione da euro 250 fino a euro 1.000.

Presentazione della dichiarazione oltre 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine per l'invio di quella relativa al periodo d'imposta successivo	
La tardiva presentazione della dichiarazione è "equiparata" all'omessa presentazione.	È dovuta la sanzione dal 60 al 120 per cento delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. La riduzione delle sanzioni è ammessa soltanto a condizione che non ci sia stata ancora attività accertativa di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Se non sono dovute imposte la sanzione che si applica va da euro 150 a euro 500.

Il 770 ordinario o semplificato

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, sia modello 770 ordinario sia modello 770 semplificato, verrà applicata la sanzione dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 250.

Coerentemente a quanto sopra precisato, tuttavia, se la dichiarazione è trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima che siano iniziati accessi o ispezioni, si applicherà la sanzione dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di euro 200. Se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato, si applicherà la sanzione dal 90 al 180 per cento dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250.

Se le ritenute relative ai compensi, interessi ed altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applicherà la sanzione da euro 250 a euro 2mila in luogo della previgente misura prevista fino al 31 dicembre 2015 di ammontare fisso da euro 258 a euro 2065.

Omessa presentazione della dichiarazione (art. 2, co. 1, D.Lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 258.	Dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 250.

Presentazione della dichiarazione oltre 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine per l'invio di quella relativa al periodo d'imposta successivo	
Dal 120 al 240 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 250.	Dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 200.

Omessa presentazione della dichiarazione se le ritenute sono state versate (art. 2, co. 3, D.Lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Da euro 258 a euro 2.065.	Da euro 250 a euro 2.000.

Cambiano le norme ma la garanzia di Servizi CGN non cambia!

- ✓ **Solo lo 0,3% di errori** sul totale 730
- ✓ Team interno per i **controlli** sulle tue dichiarazioni
- ✓ **Assistenza gratuita** e **Assistente CGN** 24 ore su 24
- ✓ **Supporto** organizzativo e **strumenti marketing gratuiti**



Il 730 è una grande opportunità di business

ASSOCIATI A SERVIZI CGN!

[Clicca qui](#)

Dichiarazioni infedeli

La novità dei tre livelli

Il regime previgente prevedeva una sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato. Nel rispetto del principio generale della proporzionalità della sanzione tributaria, il quadro che si delinea dopo l'approvazione del D.lgs. n. 158/2015 prevede tre livelli rispetto a quello unico che ha caratterizzato il sistema fino al 2015. In particolare, la riforma prevede:

- un livello ordinario in cui la violazione commessa è la conseguenza di una colpa "normale" e, quindi, di pericolosità fiscale in relazione alla quale opera la sanzione ordinaria;
- un livello maggiorato della sanzione, tipico delle violazioni caratterizzate dalla frode fiscale e che quindi sono caratterizzate da un particolare livello di rischiosità;
- un livello ridotto tipico delle violazioni a bassa pericolosità fiscale in cui gli interessi dell'Erario sono sottoposti a un ridotto livello di rischiosità.

Le modifiche descritte, varate con l'articolo 15 del D.lgs., riguardano le dichiarazioni dei redditi, Iva e Irap.

Violazioni ordinarie

Per le violazioni dichiarative ordinarie, caratterizzate da colpevolezza, ma senza condotte particolarmente rischiose per l'Erario, viene prevista la sanzione dal 90 al 180 per cento dell'imposta dovuta.

Condotte fraudolente

Se l'infedeltà della dichiarazione deriva da condotte fraudolente, la violazione è caratterizzata dalla relativa pericolosità e, pertanto, in sede di accertamento viene comminata una maggiorazione sulla sanzione base che può quindi essere aumentata dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria della metà, portando la sanzione a una misura che va dal 135 al 270 per cento. L'aumento scatta quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

Tale misura intende punire talune condotte ritenute dal legislatore particolarmente pericolose ed è finalizzata a colpire in via amministrativa in modo più severo le fattispecie di dichiarazione fraudolenta che, per effetto delle modifiche apportate nel D.lgs. n. 74 del 2000, non risultano più essere penalmente rilevanti.

Condotte non rilevanti

Se la violazione è di scarso profilo, le sanzioni sono ridotte e vanno dal 60 al 120 per cento.

Uno sconto per «errori» inferiori al 3 per cento

Tale previsione costituisce la principale novità che riguarda la sanzione relativa all'errata gestione del contenuto delle dichiarazioni fiscali.

La misura particolarmente scontata viene applicata nei seguenti casi: quando la maggiore imposta accertata è inferiore al 3 per cento di quella dichiarata e comunque non supera euro 30mila. In merito, deve essere precisato che la soglia percentuale va individuata calcolando il rapporto tra l'ammontare complessivo del dichiarato e accertato e che la previsione del tetto in misura fissa

rappresenta un correttivo volto a scongiurare l'introduzione di una "franchigia di evasione" proporzionale all'ammontare dichiarato, inevitabilmente più alta per i soggetti di grandi dimensioni. La riduzione si applica sia per quanto riguarda le imposte sui redditi e l'Irap, sia per quanto riguarda la dichiarazione Iva. In questo caso il 3 per cento si computa sull'imposta dovuta, sull'eccedenza detraibile, o sull'imposta rimborsabile dichiarata a seconda del tipo di contestazione.

Oltre all'ipotesi sopra riportata, la riduzione della sanzione opera quando la violazione deriva dall'errore temporale di imputazione di componenti positivi e negativi (nei casi, cioè di competenza economica). Per beneficiare dell'abbattimento della sanzione, però, occorre che il componente positivo abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'accertamento, o in una precedente, e che l'eventuale componente negativo non sia stato dedotto due volte.

Se non c'è danno erariale, l'errore dell'imputazione per competenza di un componente economico è sanzionato nella misura fissa di euro 250. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente anticipi un elemento positivo di reddito in un'annualità in perdita, riducendo così la perdita di periodo.

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.

Deve precisarsi che le ipotesi di riduzione sanzionatoria descritte non operano se il contribuente ha adottato condotte fraudolente.

Infedele dichiarazione dei redditi e IRAP (art. 1, co. 2, D.Lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
<p>Dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta o della differenza di credito. Detta sanzione è applicata anche nel caso in cui siano esposte indebitamente detrazioni o deduzioni.</p>	<p>È dovuta la sanzione nella misura che va dal 90 al 180 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.</p> <p>La sanzione è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • aumentata alla metà se l'infedeltà della dichiarazione è realizzata mediante l'uso di documenti falsi o operazioni inesistenti; • ridotta di 1/3 quando la maggiore imposta o il minor credito è inferiore al 3 per cento dell'imposta e comunque inferiore a euro 30.000; • ridotta di 1/3 nel caso in cui l'infedeltà deriva da un errore relativo ad imputazione temporale. <p>Nel caso in cui non vi è danno erariale si applica la sanzione di euro 250.</p>

Infedele dichiarazione relativa ai sostituti d'imposta (art. 2, co. 2, D.Lgs. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Dal 100 al 200 per cento dell'ammontare delle ritenute non versate con un minimo di euro 258.	È dovuta la sanzione nella misura che va dal 90 al 180 per cento delle ritenute non versate con un minimo di euro 250. Tale sanzione è: <ul style="list-style-type: none">• aumentata alla metà se la violazione è realizzata mediante l'uso di documentazione falsa o operazioni inesistenti;• ridotta di 1/3 quando l'ammontare delle ritenute non versate riferibili ai compensi, interessi e altre somme accertate e dichiarate è inferiore al 3 per cento, e comunque nel complesso inferiore a euro 30.000.

Sanzioni versate ma non inserite in dichiarazione	
Sanzione da euro 258 a euro 2.065.	Sanzione da euro 250 a euro 2.000. Se la dichiarazione è trasmessa entro il termine di presentazione si applica la sanzione da euro 150 a euro 500.

La sanzione aggiuntiva per i percipienti non indicati nel modello 770

Oltre alle sanzioni sopra previste, sarà comminata la sanzione di euro 50 per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione presentata o che avrebbe dovuto essere presentata.

Si ricorda tuttavia che, purché le ritenute siano versate, se la dichiarazione omessa è trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, verrà applicata la sanzione da euro 150 a euro 500 e la sanzione di euro 50 per ogni percipiente sarà ridotta del 50 per cento.

I versamenti

I costi delle irregolarità

L'articolo 15, comma 1, lettera o) del decreto n. 158/2015 riscrive integralmente il testo dell'articolo 13 del D.lgs. n. 471/1997 in tema di sanzioni per omessi/ritardati versamenti.

Versamenti omessi o tardivi

La misura "ordinaria" della sanzione prevista dalla riforma sulle sanzioni è pari al 30 per cento per gli omessi e carenti versamenti periodici, di conguaglio, o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione.

Somme versate entro 90 giorni

Il comma 1 dell'articolo 13 introduce una nuova fattispecie di riduzione della sanzione per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 90 giorni. In particolare, è previsto che per i versamenti effettuati entro 90 giorni, la sanzione venga ridotta alla metà. Il tardivo versamento effettuato in questo lasso temporale sarà, pertanto, sanzionato nella misura ridotta del 15 per cento, anziché nella misura del 30 per cento.

Considerato quanto sopra, inoltre, si ricorda che:

- i versamenti effettuati entro 15 giorni dalla scadenza originaria (dal 1° al 14° giorno), sono assoggettati a una sanzione ridotta a un importo pari ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo;
- restano ferme le disposizioni di cui all'articolo 13 del D.lgs. 472/97 in tema di ravvedimento operoso. Questo comporta per il contribuente indubbi vantaggi e riduzione delle sanzioni legati alla regolarizzazione spontanea.

La riforma sulle sanzioni determinerà anche vantaggi nel caso di violazioni rilevabili in sede di controllo automatizzato, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/72.

Infatti, nel caso di violazioni per tardivi versamenti non ravvedute, l'Agenzia delle entrate irrognerà la sanzione ridotta del 15 per cento e il contribuente potrà beneficiare della riduzione a 1/3 in caso di pagamento nel termine di 30 o 90 giorni dalla notifica. La sanzione, pertanto, sarà pari al 5 per cento, in luogo dell'attuale 10 per cento.

Analogamente, in caso di violazioni rilevabili ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/73, la sanzione ridotta a 2/3 sarà pari al 10 per cento in luogo dell'attuale 20 per cento.

Omessi e tardivi versamenti (art. 13, co. 1, primo periodo, D.lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato.	Sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato.
Versamento effettuato entro 90 giorni	
Sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato.	Sanzione pari al 15 per cento dell'importo non versato.

Il decreto di revisione del sistema sanzionatorio, modificando l'articolo 13 del D.lgs. n. 472/97, stabilisce che la riduzione sanzionatoria ivi disciplinata trovi applicazione se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in sede di dichiarativa avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Il decreto, inoltre, prevede espressamente che la riduzione a un quinto del minimo della sanzione si applichi ai soli tributi amministrati dalle Entrate.

Gli effetti sul ravvedimento entro 15 giorni

A seguito della riforma sulle sanzioni, il ravvedimento in caso di omesso o carente versamento del tributo è divenuto per il contribuente di maggiore appeal. Infatti, nei casi in cui la regolarizzazione spontanea avviene entro i 90 giorni, la sanzione si ridurrà del 50 per cento. In particolare, per quanto riguarda il cosiddetto ravvedimento "sprint", la sanzione dovuta in caso di ravvedimento per ogni giorno di ritardo scende allo 0,1 per cento a fronte dello 0,2 per cento dovuto in base alla versione prima delle modifiche.

Omessi e tardivi versamenti (art. 13, co. 1, secondo periodo, D.lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione base	
Sanzione pari allo 0,2 per cento dell'importo non versato per ciascun giorno di ritardo.	Sanzione pari allo 0,1 per cento dell'importo non versato per ciascun giorno di ritardo.

Compensazioni eccedenti senza definizione agevolata

In materia di compensazioni, l'articolo 13 commi 4 e 5, D.lgs. n. 471/97 prevede che «nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito di imposta esistenti in misura superiore a quello spettante (...) si applica (...) la sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato», mentre «nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (...) è applicata la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi», senza alcuna possibilità di definizione agevolata.

Dal testo della riforma, quindi, è scomparsa l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a euro 50mila, nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200 per cento del credito compensato.

Il testo della norma, in merito, fornisce anche la definizione di "credito inesistente", precisando che trattasi di «credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/72». Tale definizione evita che possa essere irrogata al contribuente una sanzione grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere adempimenti formali relativi alla esposizione o utilizzazione del credito. È da considerarsi tale, ad esempio, il credito utilizzato in compensazione, in eccesso rispetto all'importo risultante dalla dichiarazione presentata.

Contrariamente a quanto sopra descritto, deve essere annoverato tra quelli inesistenti il credito Iva utilizzato in compensazione in F24, se scaturente da una dichiarazione nella quale è stata detratta Iva su fatture riferite a spese non inerenti.

La ragione è da imputare al fatto che l'infedeltà della dichiarazione non è riscontrabile in sede di liquidazione automatica, ma richiede necessariamente un'attività sostanziale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Utilizzo di un credito o un'eccedenza in misura superiore a quella spettante (art. 13, co. 4, D.lgs. n. 471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
Sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato.	

Utilizzo dei crediti inesistenti (art.13, comma 4, D.lgs. n.471/1997)

Fino al 31 dicembre 2015	Dal 1° gennaio 2016
<p>Sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi.</p> <p>Nell'ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a euro 50mila, la sanzione è pari al 200 per cento.</p>	<p>Sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi</p>

Certificazione Unica: cosa cambia

L'importo massimo delle multe viene fissato a euro 50mila

Il D.lgs. n. 158/2015 modifica la disciplina sanzionatoria in materia di certificazione unica che, nella versione in vigore al 31 dicembre 2015, prevedeva per ogni certificazione omessa, tardiva o errata una sanzione di euro 100, con la non applicazione della sanzione nel caso di trasmissione della CU corretta entro i 5 giorni successivi alla scadenza di invio.

L'art 21 del suddetto decreto, introduce **però**, un **tetto massimo** di euro 50mila di sanzione per ciascun sostituto d'imposta. Ne deriva che la sanzione irrogabile al sostituto d'imposta, per le certificazioni uniche omesse, tardive o errate, non potrà superare euro 50mila in luogo del precedente limite di euro 70mila.

Inoltre, il D.lgs. n. 158/2015 prevede la **riduzione a un terzo della sanzione** irrogabile con un tetto massimo di euro 20mila nel caso in cui la certificazione venga trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza. Ne deriva che, in tal caso, la sanzione per ogni Certificazione Unica scenderà da euro 100 a euro 33,33.

Contratto di locazione

Cessioni, niente più copia dell’F24

L’articolo 17 del D.lgs. n. 158/2015 prevede, in merito, che entro 30 giorni deve essere presentata all’ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso. Viene inoltre previsto che chi non esegue, in tutto o in parte, il versamento relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di cui al comma 1 della medesima disposizione, è sanzionato ai sensi dell’articolo 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

L’articolo 17 sopra ricordato, inoltre, stabilisce la soppressione del comma 2 dell’art. 17 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 nella parte in cui prevede espressamente che *“L’attestato di versamento relativo alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe deve essere presentato all’ufficio del registro presso cui è stato registrato il contratto entro venti giorni dal pagamento”*.

L’art. 17, comma 2, inoltre prevede che, in caso di mancata comunicazione entro 30 giorni della risoluzione di contratti con cedolare secca, viene applicata la sanzione in misura fissa di euro 67, che è ridotta a euro 35 se la comunicazione viene effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni. Stante quanto sopra, quindi, nel caso di cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione, non sarà più necessario presentare la copia dell’F24 di versamento della relativa imposta di registro all’Agenzia delle Entrate, ma si dovrà invece presentare la comunicazione relativa a questi eventi tra le parti contrattuali.

Omessa registrazione

L’articolo 18 del D.lgs. 158/2015 prevede una riduzione della metà delle sanzioni per l’omessa registrazione di atti rilevanti ai fini dell’applicazione dell’imposta di registro, se la registrazione viene effettuata con un **ritardo non superiore a 30 giorni**; la violazione, quindi, comporterà una sanzione dal 60 per cento al 120 per cento con un minimo di euro 200, in luogo di quella ordinaria che va dal 120 per cento al 240 per cento.

Occultazione di corrispettivo

In base a quanto previsto dall’articolo 18 del decreto “sanzioni” l’occultazione, anche parziale, del corrispettivo in fase di registrazione dell’atto comporta la sanzione che va dal 120 al 240 per cento in luogo della previgente misura fissata tra il 200 e il 400 per cento della differenza tra l’imposta dovuta e quella già applicata in base al corrispettivo dichiarato.

Versamento dell’imposta di registro

Come noto, per la registrazione dei contratti di locazione nonché per le cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite degli stessi, l’imposta di registro deve essere liquidata dalle singole parti del contratto e assolta entro 30 giorni, mediante versamento del relativo importo.

Il testo del decreto sanzioni, in merito, prevede che:

- entro il termine di 30 giorni deve essere presentata all’ufficio presso cui è stato registrato il contratto di locazione, la comunicazione relativa alle cessioni, alle risoluzioni e alle proroghe anche tacite dello stesso;
- il mancato versamento (in tutto o in parte) relativo alle cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite dei contratti di locazione e affitto è sanzionato ai sensi dell’articolo 13 del D.Lgs. 471/1997. Vale a dire: con la sanzione pari al 30 per cento dell’importo non versato, ridotta

alla metà per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni e ridotta a 1/15 per ciascun giorno di ritardo, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni.

Cedolare secca

Infine, per il caso della mancata presentazione della comunicazione relativa alla risoluzione del contratto di locazione per il quale è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta cedolare secca, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento si applica la sanzione in misura fissa pari a euro 67, ridotta a euro 35 se presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.