Il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo dal 2017

Il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo in vigore dal 2017 ha modificato l'applicazione della dichiarazione infedele, dichiarazione omessa, dichiarazione tardiva, errori di imputazione in bilancio, studi di settore e cedolare secca.

Il **D.Lgs. n. 158/2015** ha riscritto il **sistema sanzionatorio amministrativo** in ambito fiscale, con effetti dal primo gennaio 2017. La nuova disciplina delle sanzioni amministrative in ambito fiscale, nasce dalla necessità di rivedere in un'ottica di "***proporzionalità***" la disciplina vigente. Per questo, a fronte di violazioni ritenute di scarsa pericolosità, la sanzione è stata rivista al ribasso, mentre per violazioni più pericolose, è stata introdotta una maggiorazione rispetto alla sanzione base.

Vediamo di seguito, con un'ottica per lo più pratica e schematica le principali novità del sistema sanzionatorio amministrativo in ambito fiscale.

Dichiarazione infedele – La fattispecie di dichiarazione infedele si realizza quando il contribuente omette di indicare nella dichiarazione dei redditi validamente presentata, alcuni componenti positivi di redditi. Attualmente la sanzione prevista per dichiarazione infedele va dal 100% al 200% dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato. Il D.Lgs. n. 158/2015 ha radicalmente modificato la fattispecie di dichiarazione infedele prevedendo quattro diversi casi:

1. Violazioni commesse con l'elemento della colpevolezza,

ma non commesse attraverso condotte di particolare insidiosità per l'amministrazione: la sanzione scende dal 90% al 180%;
2. Violazioni commesse con condotte fraudolente: la sanzione può essere aumentata del 50%, quindi dal 135% al 270%. L'aggravante intende punire i comportamenti ad alto disvalore;
3. Violazioni commesse con condotte fraudolente di scarso profilo: la sanzione viene ridotta a 1/3 (dal 30% al 60%). La depenalizzazione scatta se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e comunque non supera i €. 30.000 e se la violazione deriva dall'errore temporale di imputazione di componenti positivi e negativi (competenza economica);
4. Violazioni commesse senza danno erariale: l'errore di competenza economica è sanzionato in misura fissa di €. 250. Si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non produca alcun vantaggio nei confronti del contribuente.

Per quanto riguarda la dichiarazione Iva, il D.Lgs. n. 158/2015, interviene al comma 4-quater dell'articolo 5, definendo il concetto di imposta dovuta ai fini della fattispecie di dichiarazione infedele. E' da considerarsi 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 DPR n. 633/72.

Dichiarazione tardiva – La fattispecie di dichiarazione tardiva si realizza quando il contribuente non presenta la dichiarazione dei redditi nei termini ordinari, ovvero entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione, ma si ravvede presentando la stessa nei 90 giorni successivi (29 dicembre). In questo caso la dichiarazione tardiva è considerata comunque valida. La sanzione prevista è in misura fissa di €. 250, che può essere

ravveduta (articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997) pagando 1/10 della sanzione fissa, ovvero €. 25,00, codice tributo “8911, riportando nel modello F24 l’anno in cui è stata commessa la violazione.

Omessa dichiarazione – La fattispecie di dichiarazione omessa si realizza quando il contribuente non presenta la dichiarazione dei redditi nei 90 giorni (29 dicembre) successivi al termine ordinario di presentazione (30 settembre). La fattispecie di dichiarazione omessa prevede al suo interno due distinte casistiche:

- Omessa dichiarazione senza imposte dovute – se dalla dichiarazione omessa non risultano imposte dovute si applica la sanzione fissa da €. 258 a €. 1.032 (€. 2.065 per l’Iva). Dal 2017 la sanzione scenderà da €. 258 a €. 1.000 (€. 2.000 per l’Iva).
- Omessa dichiarazione con imposte dovute – la sanzione prevista dal sistema resta confermata nella misura che va dal 120% al 240% dell’imposta evasa (con un minimo di €. 250).

Tuttavia, se la dichiarazione omessa verrà presentata entro il termine di quella relativa all’anno successivo, la sanzione base si riduce del 50%, quindi: andrà dal 60% al 120% dell’imposta dovuta, con un minimo di €. 200, se vi sono imposte evase, mentre se non vi sono imposte, si applicherà la sanzione fissa, da €. 150 a €. 500 (€. 1.000 per l’Iva). Una volta scaduto il termine della presentazione della dichiarazione dell’anno successivo le sanzioni torneranno ad essere applicabili nella misura ordinaria.

E’ opportuno precisare che anche dal 2017 la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dal termine ordinario si considera comunque omessa. Ne consegue che, nel caso in cui il contribuente volesse sanare la dichiarazione omessa, oltre i 90 giorni, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, non potrà utilizzare il ravvedimento

operoso, di cui all’articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Studi di settore – Per le violazioni riguardanti al contenuto e alla presentazione degli studi di settore, il nostro sistema sanzionatorio amministrativo, prevede tre tipologie di sanzione:

1. Omessa presentazione del modello – l’articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede un sanzione in misura fissa di €. 2.065;
2. Omessa presentazione del modello, se dalla rielaborazione del modello emerge un maggior reddito accertabile superiore al 10% rispetto al dichiarato – La sanzione variabile è maggiorata del 50% e quindi va dal 150% al 300% della maggiore imposta dovuta (articolo 1, comma 2-bis 1 del D.Lgs. n. 471/1997);
3. Modello presentato con dati non corretti o per cause di esclusione o disapplicazione non corrette e dall’elaborazione dello studio emerge un maggior reddito accertabile del 10% rispetto al dichiarato – La sanzione per infedele dichiarazione è maggiorata del 10% e va dal 110% al 220% (articolo 1, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471/1997).

L’articolo 15 del D.Lgs. n. 158/2015 riscrive l’articolo 1 del D.Lgs. n. 471/1997, cancellando le disposizioni di cui ai punti 2-bis e 2-bis 1 del Decreto. Resta inalterata la sanzione fissa in misura massima, che però scende a €. 2.000.

Cedolare secca – La revisione del sistema sanzionatorio amministrativo prevede per la cedolare secca che: nell’ipotesi in cui nella dichiarazione dei redditi non è indicato il canone derivante dalla locazione di abitazioni si applica la sanzione amministrativa dal 240% al 480% dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di €. 500; se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da €. 500 e €. 2.000. Questo è il caso di chi presenta regolarmente la dichiarazione omettendo l’indicazione del canone ovvero di chi omette del

tutto la presentazione del modello. Qualora, invece, nella dichiarazione dei redditi viene indicato un canone inferiore a quello effettivo, si applica la sanzione amministrativa dal 180% al 360% della maggiore imposta.

Errori di competenza – Gli errori di competenza fiscale sull'errata imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi di reddito, il nostro sistema sanzionatorio amministrativo prevede, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997, una sanzione variabile con aliquota dal 90% al 180% della maggiore imposta accertata. Con l'entrata in vigore del nuovo decreto, la sanzione viene ridotta ad 1/3, ossia dal 30% al 60%. Tuttavia, per poter beneficare della riduzione della sanzione è necessario che siano verificate due condizioni:

1. La maggiore imposta o il minor credito accertati siano complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque non superino i €. 30.000. La soglia percentuale viene individuata determinando il rapporto fra quanto dichiarato in termini d'imposta dal contribuente e quanto accertato dall'Amministrazione finanziaria in sede di verifica;
2. Per i componenti positivi di reddito è necessario che gli stessi siano stati erroneamente imputati e che abbiano già concorso alla determinazione del reddito nel periodo di imposta oggetto di accertamento o nei precedenti.

Entrata in vigore – Il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo entrerà in vigore soltanto a partire dal 2017. L'articolo 32 del D.Lgs. n. 158/2015 dispone che "le disposizioni di cui al presente decreto si applicheranno a partire dal primo gennaio 2017". Tuttavia, deve essere considerata l'applicazione del principio del favor rei, di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 472/1997, per il quale non vi sono ragioni giuridiche di non applicazione.

FONTE: www.fiscomania.com