

Vito SARACINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE TRIBUTARIO ED AMMINISTRATIVO

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

La Legge 11 marzo 2014, n. 23 "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 59 del 12 marzo 2014 ed entrata in vigore il 27 marzo 2014, ha trovato applicazione con l'approvazione definitiva, da parte del Consiglio dei ministri, dei cinque decreti attuativi della Delega fiscale del 26 giugno 2015.

In particolare, il Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 "Revisione del sistema sanzionatorio", pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015, **in vigore dal 22 ottobre 2015**, mira a graduare le sanzioni prevedendo una riduzione delle stesse per quei comportamenti che, seppure illeciti, siano comunque privi di elementi fraudolenti e quindi meno gravi, ma, contemporaneamente contrastare con sanzioni penali più severe i comportamenti fraudolenti. Il principio ispiratore di questa riforma è il *principio della proporzionalità* rispetto alla gravità dei comportamenti.

Il decreto consta di tre titoli: il primo dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (Titolo I), il secondo concernente la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo (Titolo II), il terzo relativo a decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie (Titolo III).

REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO (TITOLO I)

Il D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 prevede, nella formulazione originale, le seguenti fattispecie penalmente rilevanti:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)
- dichiarazione infedele (art. 4);
- omessa dichiarazione imposte sui redditi/Iva (art. 5);
- rilevazione nelle scritture contabili (art. 7);
- emissione fatture false (art. 8);
- occultamento e distruzione delle scritture contabili (art. 10);
- omesso versamento di IVA e ritenute (art. 10-bis e 10-ter);
- compensazione di crediti inesistenti (art. 10-quarter);
- indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quarter);
- pagamento del debito tributario (art. 13).

I suddetti reati sono stati modificati e integrati dal Decreto n. 158 che ha delineato il seguente quadro normativo in materia di sanzioni penali.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE L'USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2)

L'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, relativo alla dichiarazione fraudolenta "mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" viene confermato nella sua attuale formulazione, con la sola eliminazione, nel comma 1, della parola "annuali".

Il reato scatterà, quindi, con l'inclusione di elementi passivi fittizi derivanti da fatture false non solo nelle dichiarazioni annuali ma in qualunque dichiarazione rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva. Si tratta di capire quali possano essere queste dichiarazioni (non annuali).

Nell'attesa di un chiarimento dalle future norme, si ritiene che rientrano:

- le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA, comprese quelle che vengono presentate in occasione di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali;
- le dichiarazioni di operazioni intracomunitarie:
 - gli elenchi riepilogativi degli acquisti (modello Intrastat);
 - le dichiarazioni di acquisti intracomunitarie da parte di enti, associazioni o altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta (Intra 13);
 - le dichiarazioni mensili degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati (Intra 12).

Dovrebbero essere, invece, esclusi i documenti che non sono dichiarazioni:

- le comunicazioni annuali dell'IVA;
- le comunicazioni intercorse con soggetti avente sede in paradisi fiscali;
- le dichiarazioni di intendo di esportatori abituali, le quali, pur potendole qualificare "dichiarazioni", non contengono l'indicazione di elementi passivi ma soltanto la volontà di acquistare in sospensione d'imposta.

DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3)

Secondo l'art. 3, i comportamenti fraudolenti si hanno quando "si mettono in atto operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente o artifici per ostacolare l'attività di accertamento".

Il decreto di riforma specifica che per "operazioni simulate oggettivamente" si intendono quelle operazioni apparenti, diverse da quelle "abusiva" poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte, mentre con il termine "soggettivamente" si ha riguardo ai soggetti fittiziamente interposti.

Inoltre, secondo la nuova formulazione dell'articolo 3, risponderà del reato chiunque commette operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi e di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, quando, congiuntamente, si presentano le seguenti situazioni:

- ciascuna imposta evasa è superiore a € 30.000 e
- l'ammontare complessivo degli elementi sottratti a imposizione è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 1,5 milioni euro ovvero l'ammontare dei crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% dell'imposta stessa o comunque a € 30.000.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4)

La dichiarazione infedele si ha quando si dichiara un importo diverso da quello reale.

Le modifiche alla disciplina sono a favore del contribuente. Innanzitutto si innalzano le soglie di punibilità: gli attuali € 50.000 di imposta evasa diventano € 150.000. Il reato scatta anche quando l'imponibile evaso supera i 3 milioni di euro (prima il limite era di 2 milioni) o comunque il 10% del totale dei ricavi.

In questo caso il reato è punito con il carcere fino a 3 anni.

Il decreto preve del che la parola "fittizi", ovunque prevista nella norma, debba essere intesa come "inesistenti": nessun costo realmente sostenuto ancorché indeducibile potrà così "alimentare" l'imposta evasa ai fini penali. Inoltre, nella quantificazione dell'imposta evasa non si deve tener conto della non inerenza dei costi e, più in generale, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Per esempio, le contestazioni sull'ineducibilità di costi in tema di transfer pricing non dovranno essere più segnalate all'autorità giudiziaria e, per i procedimenti pendenti, occorrerà tener conto della intervenuta irrilevanza penale della violazione commessa. Stesse conclusioni per il transfer pricing interno e per le rettifiche dei costi sostenuti con imprese collocate in paradisi fiscali allorchè l'esistenza della spesa sia provata a prescindere dalla sussistenza di economicità e/o convenienza.

Il decreto precisa poi che, per il calcolo dell'imposta evasa ai fini della configurabilità dei reati tributari subordinati al superamento della soglia, occorrerà scomputare le perdite eventualmente conseguite nell'esercizio o quelle pregresse spettanti e utilizzabili. Ne consegue che l'imposta evasa non è più quella teorica derivante dalla violazione contestata ma quella effettiva dopo il computo delle perdite stesse. Pertanto se l'imposta evasa risulta superiore al valore soglia di € 150.000, prima di applicare le sanzioni, bisognerà controllare che la società non sia in perdita in quell'esercizio e che non abbia perdite pregresse poichè tale valore negativo diminuisce la base imponibile da tassare.

Queste ipotesi appaiono utilizzabili anche nel caso di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, mentre nel caso dell'omessa presentazione della dichiarazione appare possibile l'utilizzo di perdite pregresse e non l'ipotesi di computo delle perdite nell'esercizio in cui sia avvenuta l'omissione poichè, normalmente, i verificatori accertano maggiori ricavi e non l'esistenza di perdite.

OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE (ART. 5)

Nel caso in cui non si presenti la dichiarazione o quella presentata sia nulla, il decreto introduce le modifiche inerenti:

- l'innalzamento della soglia di punibilità che passa da € 30.000 di singola imposta evasa a € 50.000;
- l'inasprimento della pena: la precedente reclusione passa da un anno a tre anni diventa da un anno e sei mesi a quattro anni.

Beneficerà delle nuove norme chi ha procedimenti pendenti per omessa presentazione della dichiarazione (o comunque l'hanno omessa in passato ancorché non vi sia ancora un procedimento), se l'imposta evasa non superi la soglia degli € 50.000. Analogamente l'inasprimento delle pene riguarderà solo le omissioni future non anche quelle passate.

Per espressa previsione normativa non considerandosi omessa la dichiarazione presentata entro i novanta giorni dalla scadenza del termine, anche le eventuali omissioni di Unico 2015 da presentarsi entro il 30 settembre scorso, o di 770/2015 da presentarsi entro lo scorso 21 settembre, verranno

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

punite con le pene più severe, in quanto prima dei 90 giorni successivi quasi certamente entrerà in vigore il nuovo decreto.

OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA (ART. 5, COMMA 1-BIS)

Il decreto introduce il nuovo delitto di omessa presentazione del 770 da parte del sostituto d'imposta. La nuova disciplina prevede la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni e il reato scatterà se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad € 50.000.

RILEVAZIONE NELLE SCRITTURE CONTABILI E NEL BILANCIO (ART. 7)

L'articolo 7 prevedeva che non davano luogo a dichiarazione fraudolenta e infedele le rilevazioni nelle scritture contabili eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, le valutazioni estimative con criteri indicati in bilancio. In ogni caso non avevano rilievo penale le valutazioni estimative che differivano in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Il decreto ha, però, abrogato l'articolo il cui contenuto è stato in parte ripreso nella dichiarazione infedele (articolo 4). In questo modo le attenuanti previste saranno escluse per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta (articolo 3).

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (ART. 10)

Il presente decreto prevede un innalzamento della pena passando da sei mesi fino a cinque anni agli attuali un anno e sei mesi fino a sei anni di reclusione per chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentirne la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

L'inasprimento della pena riguarderà solo le condotte poste in essere successivamente all'entrata in vigore del nuovo decreto, per coloro che avessero commesso il reato in precedenza, dunque, si applicherà la precedente formulazione.

L'aumento della pena a sei anni comporta l'inapplicabilità della tenuità del fatto e l'uso di intercettazioni di conversazioni e comunicazioni telefoniche. Infatti:

- le intercettazioni telefoniche sono previste, in base all'articolo 266 del Codice di procedura penale, nei procedimenti relativi ai delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della *reclusione superiore nel massimo a cinque anni*. Finché il reato di occultamento e distruzione era sanzionato con la reclusione fino a cinque anni, l'attività investigativa non poteva essere svolta. Con l'aumento della pena massima a sei anni sarà possibile svolgere le intercettazioni.
- l'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, introdotto dal D.Lgs. 28 del 16 marzo 2015, si applica nei reati per i quali è prevista la *pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni*, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, a condizione che l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento non risulta abituale. Finché il reato di occultamento e distruzione era sanzionato con la reclusione fino a cinque anni, si applicava la tenuità del fatto. Con l'aumento della pena massima a sei anni, la fattispecie sarà fuori dai limiti applicativi dell'istituto della tenuità del fatto.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

OMESSO VERSAMENTO DI IVA E RITENUTE (ART. 10-bis e 10-ter)

Si innalza la soglia per l'omesso versamento delle ritenute (art. 10-bis) passando da € 50.000 a € 150.000, al di sotto di tale soglia si applicano le sanzioni amministrative. Tuttavia il reato viene aggravato dal fatto che le omissioni non dovranno più risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituti, essendo sufficiente l'indicazione nel modello 770 dell'importo poi non versato. La reclusione è da 6 mesi a 2 anni.

Si ricorda che in applicazione dell'articolo 2 del codice penale, nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali. Pertanto, essendo l'omissione passata inferiore alla nuova soglia penale (€ 150.000), il fatto non costituisce più reato. La non punibilità riguarderà sia coloro che non sono stati ancora scoperti, sia quei contribuenti i quali, avendo già ricevuto l'avviso bonario, sono già stati segnalati all'Agente di Riscossione, ed anche se il procedimento sia in corso.

Per l'omesso versamento IVA (art. 10-ter), la precedente soglia di € 50.000 viene innalzata a € 250.000. Già dal 28 dicembre prossimo, data di scadenza del pagamento dell'acconto IVA, per le omissioni penalmente rilevanti occorrerà far riferimento alla nuova soglia di punibilità. La reclusione, anche in questo caso, è da 6 mesi a 2 anni.

INDEBITA COMPENSAZIONE (ART. 10-quarter)

Resta inalterata la soglia di € 50.000 che fa scattare l'illecito penale, ma, con l'entrata in vigore del presente decreto, si applicheranno sanzioni differenti per i crediti non spettanti e per i crediti inesistenti. In particolare:

- per i *crediti non spettanti*, si prevede la reclusione da 6 mesi a 2 anni,
- per i *crediti inesistenti* la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni.

Tale differenziazione è giustificata dal fatto che l'utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti, rispetto a quelli non spettanti, sia una fattispecie più offensiva dal momento che presuppone un intento fraudolento maggiore. Infatti, in tal caso, il soggetto creerebbe appositamente dei crediti mai esistiti al fine di non versare le imposte dovute.

CONFISCA (ART. 12-bis)

Il decreto risolve la questione del pagamento rateale del debito tributario dopo la commissione del delitto introducendo il nuovo articolo 12-bis. Esso chiarisce che, in presenza di impegno di pagamento, la confisca non possa operare anche se vi è già stato il sequestro preventivo, nel caso in cui poi venga omesso il pagamento allora opererà la confisca.

Pertanto, nel caso di condanna o patteggiamento per un delitto tributario, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca dei beni, di cui il reo ha disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO (ART. 13)

Secondo la nuova norma, se il debito tributario viene pagato prima del dibattimento (anche attraverso gli istituti deflativi):

- per gli omessi versamenti e le compensazioni irregolari, il reato non è punibile;
- per la dichiarazione infedele o omessa, non sono punibili se la regolarizzazione è avvenuta prima della scadenza della dichiarazione dell'anno successivo e il ravvedimento è stato eseguito prima dell'avvio di accessi o verifiche;
- se è in corso una rateizzazione prima del dibattimento, verrà dato un termine non superiore a tre mesi per il pagamento del debito residuo.

CIRCOSTANZE DEL REATO (ART. 13 bis)

Il presente decreto disciplina che, se il debito tributario viene pagato prima del dibattimento, anche attraverso gli istituti deflattivi, la pena è ridotta fino alla metà, a differenza dell'attuale riduzione di un terzo. Sono escluse le ipotesi per le quali può operare la non punibilità.

Le pene sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario bancario. E' necessario, però, che questa attività illecita avvenga attraverso l'elaborazione di modelli di evasione. Non è chiaro al momento cosa debba esattamente intendersi per queste elaborazioni.

CUSTODIA GIUDIZIALE DEI BENI SEQUESTRATI (ART. 18 bis)

Introdotta dal presente decreto l'art. 18 bis definisce che i beni sequestrati nei procedimenti penali relativi ai reati tributari, diversi da denaro e disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale all'amministrazione finanziaria che ne faccia richiesta per le proprie esigenze operative.

NORMA PRECEDENTE	NORMA ATTUALE
ART. 2 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI	
E' punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi passivi fittizi attraverso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	E' estesa a tutte le dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva e non più solo a quelle annuali
ART. 3 DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI	
Si commette quando congiuntamente: - l'imposta evasa è superiore, con riferimento alla singola imposta, a 30 mila euro; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore	Risponderà del reato chi commette operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi e di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, quando congiuntamente, l'imposta evasa è superiore, per ciascuna imposta a 30 mila

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

al 5% di quelli dichiarati ovvero è superiore a 1 milione di euro. La reclusione è da 1 anno e 6 mesi a 6 anni	euro e l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque è superiore a 1,5 milioni di euro ovvero l'ammontare dei crediti e ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al 5% dell'imposta stessa o comunque a 30 mila euro
ART. 4 INFEDELE DICHIARAZIONE	
Si commette quando congiuntamente: - l'imposta evasa è superiore, con riferimento alla singola imposta, a 50 mila euro; - l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi è superiore al 10% di quelli dichiarati ovvero è superiore a 2 milioni di euro. La reclusione è da 1 anno a 3 anni	La soglia viene innalzata a 150 mila euro e l'imponibile a 3 milioni di euro. Non si tiene conto della non corretta della classificazione dell'inerenza, della competenza o della non deducibilità di elementi passivi reali. Fuori dai casi precedenti non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette
ART. 5 OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	
Si ha reato quando l'imposta evasa è superiore a 30 mila euro. La reclusione è da 1 anno a 3 anni	La pena viene aumentata a 1 anno e 6 mesi fino a 4 anni di reclusione. La soglia di punibilità viene innalzata da 30 mila a 50 mila euro
ART. 5, COMMA 1 BIS OMESSA DICHIARAZIONE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA	
Non prevista	Si commette reato quando chiunque non presenti, essendovi obbligato, la dichiarazione del sostituto d'imposta, con un ammontare delle ritenute non versate superiore a 50 mila euro. La pena va da 1 anno e 6 mesi a 4 anni
ART. 7 RILEVAZIONE NELLE SCRITTURE CONTABILI E NEL BILANCIO	
Non danno luogo a dichiarazione fraudolenta e infedele le rilevazioni nelle scritture contabili eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, le valutazioni estimative con criteri indicati in bilancio. Non hanno in ogni caso rilievo penale le valutazioni estimative che differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette	L'articolo è stato abrogato. In parte è stato ripreso nella dichiarazione infedele, pertanto le attenuanti previste saranno escluse per le ipotesi di dichiarazione fraudolenta (art. 3)
ART. 10 OCCLUTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI	
E' punito con la reclusione da 6 mesi a 5 anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi e l'Iva, ovvero consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione	La pena viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni
ART. 10 BIS OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE	
Si ha reato per colui che non versa le ritenute	La soglia di punibilità viene innalzata a 150 mila

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

trattenute per un totale superiore a 50 mila euro per ciascun periodo d'imposta. La reclusione da 6 mesi a 2 anni. Il reato si commetterà anche se le ritenute sono state indicate in dichiarazione e non necessariamente certificate	euro
ART. 10 TER OMESSO VERSAMENTO DI IVA	
Si ha reato in caso di mancato versamento di un'imposta superiore a 50 mila euro per ciascun periodo d'imposta. La reclusione è da 6 mesi a 2 anni	La soglia di punibilità viene innalzata a 250 mila euro
ART. 10 QUATER INDEBITA COMPENSAZIONE	
Si ha reato nel caso di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per un totale superiore a 50 mila euro per ciascun periodo d'imposta. La reclusione è da 6 mesi a 2 anni	Viene differenziata la sanzione: - per la compensazione di crediti non spettanti la sanzione rimane la medesima (reclusione da 6 mesi a 2 anni); - per la compensazione di crediti inesistenti la reclusione aumenta da 18 mesi a 6 anni
ART. 12 BIS CONFISCA	
Non previsto	Nel caso di condanna o patteggiamento per un delitto tributario è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persone estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca dei beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta
ART. 13 PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO	
Le pene previste per i delitti tributari sono diminuite fino a 1/3 e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai reati sono estinti mediante pagamento	Se il debito tributario viene pagato prima del dibattimento (anche attraverso gli istituti deflattivi): - per gli omessi versamenti e le compensazioni irregolari, il reato non è punibile; - per la dichiarazione infedele o omessa, non sono punibili se la regolarizzazione è avvenuta prima della scadenza della dichiarazione dell'anno successivo e il ravvedimento è stato eseguito prima dell'avvio di accessi o verifiche; - se è in corso una rateizzazione prima del dibattimento, verrà dato un termine non superiore a 3 mesi per il pagamento del debito

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

	residuo
ART. 13 BIS CIRCOSTANZE DI REATO	
Non previsto	Se il debito tributario viene pagato prima del dibattimento anche attraverso gli istituti deflattivi, la pena è ridotta fino alla metà. Sono escluse le ipotesi per le quali può operare la non punibilità. Le pene sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale
ART. 18 BIS CUSTODIA GIUDIZIALE DEI BENI SEQUESTRATI	
Non previsto	I beni sequestrati nei procedimenti penali relativi a delitti tributari, diversi da denaro e disponibilità finanziarie, possono essere affidati dall'autorità giudiziaria in custodia giudiziale agli uffici fiscali che ne facciano richiesta

REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO (TITOLO II)

A norma dell'art. 32 del decreto in esame (Titolo III) le disposizioni di cui al Titolo II del presente decreto si applicano a decorrere dal **1° gennaio 2017**.

Le sanzioni amministrative sono revisionate completamente e differenziate a seconda della tipologia di violazioni. Il nuovo sistema sanzionatorio garantisce, altresì, l'applicazione del *principio del favor rei*, secondo cui si applica l'entità della sanzione più favorevole «se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa» (articolo 3, comma 3 del D.Lgs. 472/1997).

Suddetto principio è esplicito meglio nella circolare 180/E/1998 secondo cui, se nel tempo viene introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione, bisognerà considerare tre situazioni:

- sanzione non ancora irrogata, in questo caso si applicherà la sanzione più mite;
- sanzione irrogata con provvedimento non ancora divenuto definitivo, in questo caso la misura della sanzione dovrà essere ridotta in misura di quella più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto già eventualmente pagato;
- sanzione irrogata con provvedimento divenuto definitivo, in questo caso rimane dovuta la sanzione meno favorevole ma già irrogata.

Pertanto l'unico limite all'applicazione del "favor rei" è la definitività della sanzione.

Si analizzano di seguito le modifiche apportate al sistema delle sanzioni amministrative.

SANZIONI ATTUALI	SANZIONI FUTURE
DICHIARAZIONE OMESSA	
<ul style="list-style-type: none">• sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta con un minimo di € 258;• se non sono dovute imposte, si applica la sanzione	<ul style="list-style-type: none">• sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta con un minimo di € 250;• sanzione da € 250 a € 1.000 se non sono dovute

70032 BITONTO (BA) – Via Piave, 47 – Tel. 080/3713314 - Fax: 080/3713314

E.mail: info@studiosaracino.it - P.E.C.: info@pec.studiosaracino.it - <http://www.studiosaracino.it>

Albo Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Bari n. 1802 del 28.01.1997 – C.F.: SRC VTI 67H26 A893M – P.I.: 04971680725

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

pecuniaria: minima € 258, massima € 1.032 (€ 2.065 per l'IVA), sanzione che può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti con partita IVA obbligati alla redazione e tenuta delle scritture contabili.

- E' possibile inviare il modello nei 90 giorni successivi alla scadenza con ravvedimento.

imposte;

- se la dichiarazione omessa è presentata 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 applica:
 - la sanzione dal 60% al 120% dell'imposta dovuta con un minimo di € 200;
 - la sanzione da € 150 a € 500 se non sono dovute imposte.

Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

DICHIARAZIONE INFEDELE

Sanzione dal 100% al 200% dell'imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato in presenza di un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o comunque nel caso in cui vi sia un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante.

- Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, e se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte, si applica la sanzione dal 90% al 180% dell'imposta;
- in caso di condotte fraudolente (l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente) la sanzione è aumentata della metà: dal 135% al 270%;
- se l'imposta accertata è inferiore al 3% di quella dichiarata e non supera € 30.000, la sanzione è ridotta a 1/3: dal 30% al 60%.
La medesima riduzione si applica quando l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente;
- se non c'è danno erariale, l'errore di competenza sull'imputazione dei costi è sanzionato in misura fissa di € 250.

DICHIARAZIONI E DENUNCE NEI 30 GIORNI

Si applicano le sanzioni ordinarie previste dalle norme che disciplinano le singole dichiarazioni o denunce. Manca una disposizione di chiusura che disciplini il caso del "lieve ritardo".

È inserita una norma generale all'interno dell'articolo 7 del D.Lgs. 472/1997 che prevede che, in tutte le situazioni non espressamente disciplinate da singole disposizioni di settore, la sanzione prevista per l'omissione è ridotta alla metà se la presentazione di dichiarazioni e denunce avviene con ritardo non superiore a 30 giorni.

Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

REVERSE CHARGE	
<p>La sanzione prevista per chi non assolve l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile viene determinata in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta. Non è prevista la graduazione della pena nei confronti dei soggetti che, in caso di omessa o tardiva applicazione dell'inversione contabile non avendo alcuna limitazione nel diritto alla detrazione dell'Iva, non arrecano comunque alcun danno agli interessi erariali.</p>	<ul style="list-style-type: none">• si applica la sanzione proporzionale dal 90% al 180% solo nel caso in cui la mancata applicazione dell'inversione contabile generi in capo al cessionario/committente una posizione di debito Iva verso l'erario;• si applica la sanzione fissa da € 250 a € 10.000 nei casi in cui l'Iva è stata erroneamente addebitata e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge, così come nelle ipotesi in cui è stata utilizzata l'inversione contabile quando invece l'operazione avrebbe dovuto essere soggetta all'assolvimento ordinario dell'imposta. Quando l'errore è determinato da intenti fraudolenti, la sanzione torna in misura proporzionale dal 90% al 180% dell'imposta.
ESPORTATORI ABITUALI	
<p>Sanzione in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta. Allo stato attuale la misura sanzionatoria non risulta attenuata nemmeno a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 175/2014, ossia da quando il fornitore non è più tenuto a comunicare le lettere dell'intento ricevute dall'esportatore abituale.</p>	<p>Sanzione in misura fissa da un minimo di € 250 ad un massimo di € 2.000 applicabile sono nell'ipotesi in cui il fornitore non abbia verificato il corretto invio da parte dell'esportatore abituale delle dr d'intento e quest'ultimo abbia effettivamente omesso l'adempimento.</p>
VERSAMENTI TARDIVI	
<ul style="list-style-type: none">• Se il versamento avviene nei quattordici giorni successivi al termine previsto per l'adempimento si ha una riduzione a 1/15 per ogni giorno di ritardo;• gli omessi o tardivi versamenti sono sanzionati nella misura del 30% dell'importo omesso o versato oltre scadenza.	<ul style="list-style-type: none">• Se il versamento avviene nei quattordici giorni successivi al termine previsto per l'adempimento si ha una riduzione a 1/15 per ogni giorno di ritardo;• la sanzione è dimezzata e si calcola nella misura del 15% dell'importo non versato o pagato in ritardo nel caso in cui si effettui il versamento entro i 90 giorni.

Dott. Vito SARACINO

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it