

STUDIO MORINA

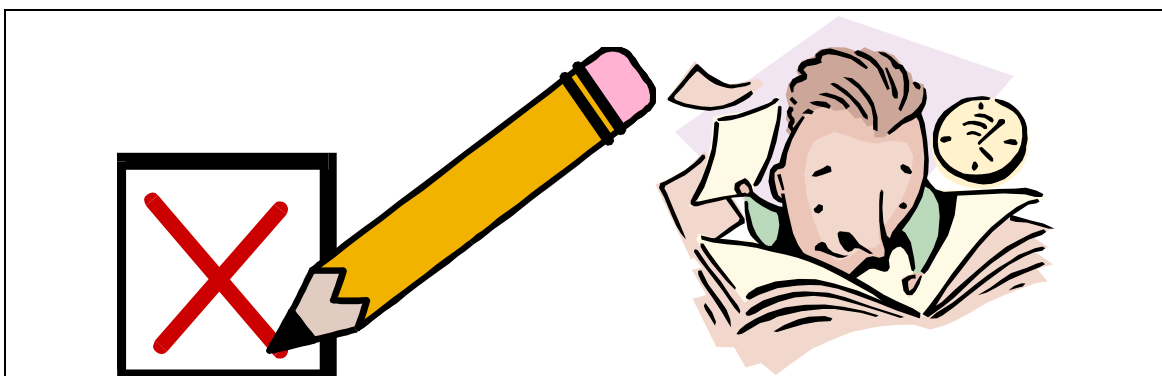
del Prof. Tonino Morina

“Esperto Fiscale del Sole 24 Ore”

Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

Via Vittorio Emanuele, 32 - 96015 – Francofonte (SR)

Tel. 095/948840 Fax 095/940659 cell. 393 8285211



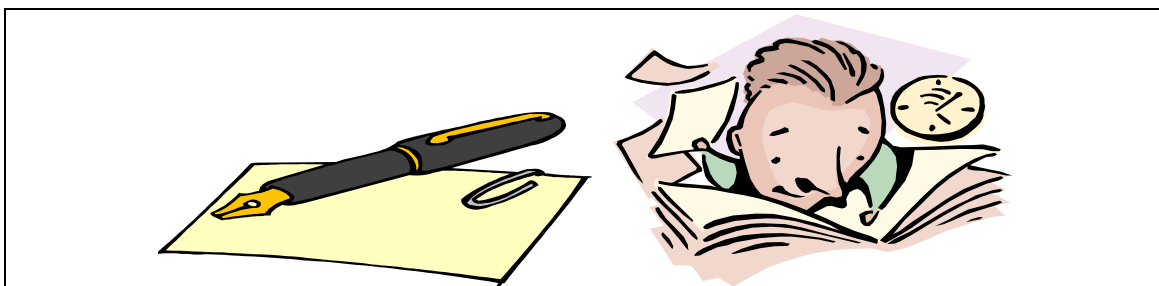
*Ministero dell’Economia e delle Finanze
Scuola superiore dell’Economia e delle Finanze Roma*

Seminario specialistico

***“Sanzioni e
Novità fiscali 2011”***

Francofonte, marzo 2011

Prof. Tonino Morina



“Indice degli argomenti”

Articoli, norme, circolari e risoluzioni

| | |
|---|---------------------------------|
| <i>Il modello Unico 2011</i> | <i>da pagina 3 a pagina 11</i> |
| <i>Sanzioni e ravvedimento</i> | <i>da pagina 12 a pagina 14</i> |
| <i>La riforma delle sanzioni</i> | <i>da pagina 15 a pagina 23</i> |
| <i>Le regole su ravvedimenti e cumulo</i> | <i>da pag. 24 a pag. 27</i> |
| <i>Ravvedimento per tardivi versamenti</i> | <i>da pag. 28 a pag. 31</i> |
| <i>Sanzioni più alte</i> | <i>da pag. 32 a pag. 39</i> |
| <i>Compensazioni nel modello F24</i> | <i>da pag. 40 a pag. 47</i> |
| <i>Le regole per rimediare ad errori</i> | <i>da pag. 48 a pag. 58</i> |
| <i>Le correzioni di Unico</i> | <i>da pag. 59 a pag. 65</i> |
| <i>I minimi di versamento</i> | <i>da pag. 66 a pag. 70</i> |
| <i>Comunicazione all’intermediario</i> | <i>da pag. 71 a pag. 72</i> |
| <i>Le regole per le dichiarazioni on line</i> | <i>pag. 73</i> |
| <i>Gli errori formali dell’F24 senza sanzioni</i> | <i>da pag. 74 a pag. 75</i> |
| <i>Il Fisco semplice non ha soppresso</i> | <i>da pag. 76 a pag. 79</i> |
| <i>Le regole per la tenuta dei registri</i> | <i>pag. 80</i> |
| <i>Le sanzioni sugli errori più frequenti</i> | <i>da pag. 81 a pag.91</i> |
| <i>La rigidità del sistema di controllo</i> | <i>da pag. 92 a pag. 93</i> |
| <i>Il valzer delle sanzioni</i> | <i>da pag. 94 a pag. 96</i> |
| <i>Redditometro e indagini finanziarie</i> | <i>da pag. 97 a pag. 101</i> |
| <i>Il giusto calcolo per il redditometro</i> | <i>da pag. 102 a pag. 107</i> |
| <i>La Guardia di Finanza fissa le regole</i> | <i>da pag. 108 a pag. 112</i> |
| <i>Circolare 222/E del 30 novembre 2000</i> | <i>da pag. 113 a pag. 114</i> |
| <i>Circolare 28/E del 21 giugno 2004</i> | <i>da pag. 115 a pag. 117</i> |
| <i>Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007</i> | <i>da pag. 118 a pag. 121</i> |
| <i>Circolare 52/E del 27 settembre 2007</i> | <i>da pag. 122 a pag. 129</i> |
| <i>Risoluzione 338/E del 21 novembre 2007</i> | <i>pag. 130</i> |

Dichiarazioni
Il modello UNICO 2011

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – Professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

L'ADEMPIMENTO

Il versamento a saldo 2010 e prima rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare si deve effettuare tramite Mod. F24 entro il 16 giugno 2011.

Le persone fisiche, nonché le società o le associazioni, presentano all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni annuali dell'Iva, dei redditi e dell'Irap, esclusivamente in via telematica entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. Le società di capitali e gli altri soggetti IRES presentano le dichiarazioni entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non possono usare il 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione.

► **Riferimenti**

- D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 633
- D. P. R. 29 settembre 1973, n. 600
- D. P. R. 29 settembre 1973, n. 602
- D. P. R. 22 dicembre 1986, n. 917
- D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322
- D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (articolo 31)

Il Mod. UNICO consente:

- l'**unificazione di più dichiarazioni** in quanto può comprendere l'IVA e i redditi; già dalla modulistica dell'anno 2009, si è “separata” dall'UNICO anche la dichiarazione IRAP;
- di **compensare i debiti e i crediti** dei vari tributi, contributi e premi.

Anche per le dichiarazioni da presentare nel 2011, per il 2010, così come già dal 2009, i modelli 770, semplificato e ordinario, avendo una scadenza diversa (31 luglio), da quella dell'UNICO (di norma, 30 settembre), sono presentati separatamente.

Contribuenti ammessi all'UNICO

Di norma, tutti i contribuenti sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unica. Non vi sono infatti preclusioni rispetto alla forma giuridica, in quanto le modifiche normative apportate al D.P.R. n. 600/1973 prevedono la dichiarazione unificata sia per le

persone fisiche sia per le società di persone e di capitale. Possono dunque presentare la dichiarazione:

- le **persone fisiche** (lavoratori autonomi e imprenditori);
- le **società di persone**;
- le **associazioni professionali**;
- le **società ed enti soggetti all'IRES**.

Contenuto dell'UNICO

I contribuenti sono obbligati al modello UNICO se tenuti a presentare sia la **dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi**, sia la **dichiarazione annuale IVA**. I contribuenti con periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, quali, ad esempio, i soggetti IRES con esercizio a cavallo o le società che hanno cessato l'attività nel corso del **2010**, non possono presentare la dichiarazione unificata, modello UNICO **2011**.

Soggetti esclusi dall'UNICO

Non tutti i contribuenti sono obbligati alla dichiarazione unificata, modello UNICO.

Ad esempio...

Un contribuente, che come **sostituto d'imposta** deve presentare il modello 770 semplificato, è obbligato a presentare in via telematica **tre distinte dichiarazioni**: il modello UNICO, che comprende le imposte sui redditi e l'IVA; il modello IRAP; il modello 770 semplificato.

Diverso è invece il discorso relativo a quei soggetti, principalmente le **società di capitali** che hanno un periodo d'imposta che non coincide con l'anno solare, che devono presentare **quattro distinte dichiarazioni**: IVA; imposte sui redditi; IRAP; modello 770, per le somme assoggettate a ritenuta e contributi previdenziali.

Le dichiarazioni possono essere anche **cinque** nel caso in cui le **società di capitali** devono presentare sia il 770 semplificato, sia il 770 ordinario.

Il modello “UNICO” non è più UNICO

Come già accennato, a seguito delle novità recate dalla Manovra d'estate 2009, l'UNICO ha compreso solo l'IVA e i redditi, anche perché, dalla modulistica del **2009**, si è “separata” dall'UNICO la dichiarazione IRAP. Peraltro, a seguito delle novità sulla stretta dei crediti IVA (art. 10, del D.L. n. 78/2009), a partire dal **2010**, per la dichiarazione annuale **IVA** relativa al **2009**, i contribuenti che intendono usare in compensazione, o chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA, possono non comprendere tale dichiarazione in quella unificata, modello UNICO, presentando la dichiarazione annuale a partire dal mese di febbraio. In questi casi, l'UNICO non è più una dichiarazione unificata, perché conterrà solo i redditi.

Attenzione

L'IVA annuale presentata entro febbraio esclude la comunicazione

Dal 2011, a prescindere dalla presenza di un credito o di un debito annuale, tutti i contribuenti possono presentare la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio di ciascun anno e, in tale ipotesi, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dati IVA. La presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale IVA comporta che il versamento del saldo annuale deve essere effettuato entro il 16 marzo in un'unica soluzione, o rateando da tale data le somme dovute, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima. In questo caso, è esclusa la possibilità di effettuare i versamenti entro le scadenze del modello UNICO (circolare n. 1/E del 25 gennaio 2011).

Di seguito, si riporta il calendario delle dichiarazioni annuali dei redditi, da presentare nell'anno **2011**.

Tavola n. 1 - L'agenda di UNICO 2011 - Persone fisiche, società di persone, società di capitali, enti non commerciali

| ADEMPIMENTO | MODALITA' | SCADENZA |
|--|---|--|
| <p>UNICO 2011 – UNICO Mini 2011 – Versamento a saldo 2010 e prima rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare che presentano l'UNICO 2011.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il pagamento può essere fatto in modo rateale. Sulle somme rateate, a partire dalla seconda rata, il contribuente deve pagare gli interessi del 4% annuo, che decorrono dal 1° giorno successivo alla scadenza della prima rata. • Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il 16 di ciascun mese di scadenza per i titolari di partita IVA ed entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente. • In tema di compensazioni dei crediti con i versamenti da fare con l'F24, si deve stare attenti alla stretta sulle compensazioni dei crediti Iva annuali o infrannuali (art. 10, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102). Occorre inoltre considerare che la compensazione dei crediti nell'F24, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento (articolo 31 del decreto legge 78/2010, Manovra 2010). Rimane fermo che la compensazione “vecchia” o “interna” è esclusa da qualsiasi divieto. Restano perciò “libere”, ad esempio, le compensazioni “IVA da IVA” “IRPEF da IRPEF” “IRES da IRES” | 16 giugno 2011 |
| <p>IVA - Adeguamento IVA agli studi di settore dei contribuenti che presentano l'UNICO 2011.</p> <p>Per l'adeguamento IVA agli studi di settore, è possibile effettuare il pagamento a rate.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti, che effettuano l'adeguamento ai ricavi o compensi presunti dagli studi di settore, devono versare l'IVA per adeguamento con il codice tributo 6494. • Gli importi devono essere versati con il modello F24 entro il termine del versamento a saldo dell'imposta sul reddito (art. 2, D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195). • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | 16 giugno 2011 |
| <p>UNICO 2011 - Studi di settore - Maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che adeguano le entrate contabilizzate, se inferiori al ricavo o compenso, che risulta dagli studi di settore, devono versare una maggiorazione del 3% calcolata sulla differenza tra i ricavi (o i compensi) derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. • La maggiorazione non è dovuta: a) se la predetta differenza è inferiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili; b) per gli studi approvati per la prima volta, c) per il primo anno di applicazione dello studio revisionato. <p>La maggiorazione del 3% deve essere calcolata sull'intero ammontare dello scostamento, qualora esso sia superiore al suddetto limite del 10% e, pertanto, il suddetto limite del 10% non costituisce una sorta di “franchigia”.</p> <p>E' escluso il pagamento rateale</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per pagare la maggiorazione del 3% si usa il codice tributo 4726 denominato “Persone fisiche, maggiorazione 3% adeguamento studi di settore” o il codice 2118 denominato “Soggetti diversi dalle persone fisiche, maggiorazione 3% adeguamento studi di settore” • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | 16 giugno 2011 |
| <p>Diritto annuale dovuto dalle imprese iscritte o annotate nel Registro delle imprese (R.I.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'importo del diritto non è frazionabile in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno. • Il termine di pagamento ordinario è lo stesso previsto per gli altri tributi e contributi relativi a UNICO 2011 per i quali si usa il modello F24. I termini per i versamenti, sia quello al 16 giugno 2011, sia quello dal 17 giugno al 16 | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • L'importo dovuto si indica nella sezione ICI ed altri tributi locali con la sigla della provincia e il codice tributo 3850. • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con |

| | | |
|--|--|------------------------|
| <p>luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più, riguardano, di norma, tutti i contribuenti obbligati alla dichiarazione unificata, UNICO 2011 PF persone fisiche, UNICO 2011 SP società di persone e soggetti assimilati, UNICO 2011 SC società di capitali ed enti commerciali (con esercizio che coincide con l'anno solare) e UNICO 2011 ENC enti non commerciali</p> | | <p>lo 0,40% in più</p> |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2008 - Versamento quarta rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2008 applicano il regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117, legge n. 244/2007) dovevano versare l'IVA relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2007 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2008, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Questo significa che il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2008, che ha scelto il pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2008, doveva versare la seconda rata entro il 16 giugno 2009 o dal 17 giugno al 16 luglio 2009 con lo 0,40% in più e la terza rata entro il 16 giugno 2010 o dal 17 giugno al 16 luglio 2010 con lo 0,40% in più; la quarta rata deve essere versata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “IVA derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>16 giugno 2011</p> |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2009 - Versamento terza rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2009 applicano il regime dei minimi (di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, legge n. 244/2007), dovevano versare l'IVA relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2008 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2009, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Pertanto il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2009, che ha scelto il pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2009, doveva versare la seconda rata entro il 16 giugno 2010 o dal 17 giugno al 16 luglio 2010 con lo | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “IVA derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>16 giugno 2011</p> |

| | | |
|---|--|---|
| <p>0,40% in più; la terza rata deve essere versata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più</p> | | |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2010 - Versamento seconda rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2010 applicano il regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007), dovevano versare l'IVA relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2009 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2010, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Pertanto il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2010, che ha scelto il pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2010, deve versare la seconda rata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “IVA derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>16 giugno 2011</p> |
| <p>UNICO Mini 2011 - persone fisiche Contribuenti che presentano alla posta UNICO Mini 2011</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Presentazione tramite un ufficio postale. • Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non possono usare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione | <p>30 giugno 2011</p> |
| <p>UNICO 2011 persone fisiche Contribuenti che presentano alla posta l'UNICO 2011</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Presentazione tramite un ufficio postale. • Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non possono usare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione | <p>30 giugno 2011</p> |
| <p>Ravvedimento “lungo” per omessi o tardivi versamenti 2010 per i contribuenti che presentano alla posta l'UNICO 2011 o UNICO Mini 2011.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione | <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che per il 2010 non hanno eseguito versamenti di tributi possono effettuare il pagamento tardivo, cosiddetto ravvedimento “lungo”, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; in questo caso, devono pagare le somme dovute, maggiorate degli interessi dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo dal 1° gennaio 2011, calcolati per ogni giorno successivo alla scadenza del termine fino al giorno di pagamento compreso; è anche dovuta la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo). • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente. • Per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione per il ravvedimento “breve”, entro 30 giorni, è passata al 3% (un decimo del 30%), mentre la sanzione per il ravvedimento “lungo” è passata al 3,75% (un ottavo del 30%) | <p>30 giugno 2011</p> |
| <p>UNICO 2011 – Versamento a saldo 2010 e prima rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare che presentano l'UNICO 2011 (ex 740, ex 750,</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Gli importi a debito possono essere compensati con i crediti spettanti al contribuente | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e</p> |

| | | |
|--|--|--|
| <p>ex 760, ex 760 Bis).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il versamento eseguito dal 17 giugno 2011 al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) comporta l'aumento dello 0,40% delle somme dovute. Il pagamento può essere fatto in modo rateale. • Sulle somme rateate, a partire dalla seconda rata, il contribuente deve pagare gli interessi del 4% annuo, che decorrono dal 1° giorno successivo alla scadenza della prima rata. • Le rate successive alla prima devono essere pagate entro il 16 di ciascun mese di scadenza per i titolari di partita IVA ed entro la fine di ciascun mese per gli altri contribuenti | | <p>il 17 è domenica) con lo 0,40% in più</p> |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2008 - Versamento quarta rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2008 applicano il regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117, legge n. 244/2007), dovevano versare l'IVA relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2007 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2008, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Questo significa che il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2008, che ha scelto il pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2008, doveva versare la seconda rata entro il 16 giugno 2009 o dal 17 giugno al 16 luglio 2009 con lo 0,40% in più e la terza rata entro il 16 giugno 2010 o dal 17 giugno al 16 luglio 2010 con lo 0,40% in più; la quarta rata deve essere versata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “IVA derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40 per cento in più</p> |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2009 - Versamento terza rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2009 applicano il regime dei minimi (art. 1, commi da 96 a 117, legge 244/2007), dovevano versare l'iva relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2008 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2009, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Pertanto il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2009, che ha scelto il | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “Iva derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40 per cento in più</p> |

| | | |
|--|--|--|
| <p>pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2009, doveva versare la seconda rata entro il 16 giugno 2010 o dal 17 giugno al 16 luglio 2010 con lo 0,40% in più; la terza rata deve essere versata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più</p> | | |
| <p>UNICO 2011 – Contribuenti minimi dal 2010 - Versamento seconda rata per la rettifica IVA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che dal 1° gennaio 2010 applicano il regime dei minimi (articolo 1, commi da 96 a 117, legge n. 244/2007), dovevano versare l'iva relativa alla rettifica per le merci in rimanenza al 31 dicembre 2009 e per i beni strumentali. L'IVA poteva essere versata, oltre che in un'unica soluzione, in cinque rate annuali di pari importo, senza interessi. La prima o unica rata doveva essere versata entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'IVA relativa all'anno precedente a quello di applicazione del regime, cioè entro il 16 marzo 2010, mentre le rate successive si devono versare entro i termini del versamento a saldo dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, cioè entro il 16 giugno o dal 17 giugno al 16 luglio con lo 0,40% in più. • Pertanto il contribuente “passato” al regime dei minimi dal 1° gennaio 2010, che ha scelto il pagamento rateale, dopo avere versato la prima rata entro il 16 marzo 2010, deve versare la seconda rata entro il 16 giugno 2011 o dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per versare l'IVA conseguente alla rettifica, si deve usare il codice tributo 6497, denominato “IVA derivante da rettifica della detrazione per i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244” (risoluzione 80/E del 6 marzo 2008) | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40 per cento in più</p> |
| <p>IVA - Adeguamento IVA agli studi di settore dei contribuenti che presentano l'UNICO 2011.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il versamento delle somme dovute per la maggiore IVA, per le imposte sui redditi e per l'IRAP eseguito dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica), comporta la maggiorazione dello 0,40% delle somme dovute. • Per l'adeguamento IVA agli studi di settore, è possibile effettuare il pagamento a rate | <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti, che effettuano l'adeguamento ai ricavi o compensi presunti dagli studi di settore, devono versare l'IVA per adeguamento con il codice tributo 6494. • Gli importi devono essere versati con il modello F24 entro il termine del versamento a saldo dell'imposta sul reddito (art. 2, D.P.R. 31 maggio 1999, n. 195). L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40 per cento in più</p> |
| <p>UNICO 2011 - Studi di settore - Maggiorazione del 3% per i ricavi o compensi non annotati con 0,40% in più</p> <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che adeguano le entrate contabilizzate, se inferiori al ricavo o compenso, che risulta dagli studi di settore, devono versare una maggiorazione del 3% calcolata sulla differenza tra i ricavi (o i compensi) derivanti dall'applicazione degli studi e quelli annotati nelle scritture contabili. • La maggiorazione non è dovuta: a) se la predetta differenza è inferiore al 10% dei ricavi o compensi annotati nelle scritture contabili; b) per gli studi approvati per la prima volta, c) per il primo anno di applicazione dello studio revisionato. • La maggiorazione del 3% deve essere calcolata sull'intero ammontare dello | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Per pagare la maggiorazione del 3% si usa il codice tributo 4726 denominato “Persone fisiche, maggiorazione 3% adeguamento studi di settore” o il codice 2118 denominato “Soggetti diversi dalle persone fisiche, maggiorazione 3% adeguamento studi di settore” • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | <p>dal 17 giugno al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40 per cento in più</p> |

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 10

| | | |
|--|--|---|
| <p>scostamento, qualora esso sia superiore al suddetto limite del 10% e, pertanto, il suddetto limite del 10% non costituisce una sorta di “franchigia”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • E' escluso il pagamento rateale | | |
| <p>Ravvedimento “breve” per omesso o tardivo versamento dei tributi dovuti in scadenza al 16 luglio 2011 (slitta al 18 luglio, in quanto il 16 è sabato e il 17 è domenica) con lo 0,40% in più</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Il pagamento omesso o tardivo può essere sanato entro 30 giorni dal 18 luglio 2011 (il 16 luglio, di scadenza, è sabato e il 17 è domenica); in questo caso, si pagano i tributi dovuti, già aumentati dello 0,40%, più gli interessi dell'1,5% annuo calcolati per ogni giorno successivo al 18 luglio 2011 fino al giorno di pagamento compreso, nonché la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo); • I contribuenti, che effettuano il ravvedimento “breve” entro 30 giorni, devono versare i tributi dovuti, gli interessi e le sanzioni con F24 | <p>17 agosto 2011 (è attesa la proroga di Ferragosto)</p> |
| <p>Ravvedimento omessa presentazione dell'UNICO 2011 persone fisiche, in scadenza il 30 giugno 2011 (consegna alla posta).</p> <p>Sono esonerati dall'obbligo di invio telematico i contribuenti che non hanno la possibilità di utilizzare il modello 730 perché privi di datore di lavoro o non titolari di pensione</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. • La dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). • I contribuenti che “saltano” la scadenza di fine giugno possono però rimediare, senza pagare alcuna sanzione, presentando la dichiarazione UNICO 2011 in via telematica entro il 30 settembre 2011 | <p>28 settembre 2011</p> |
| <p>UNICO 2011</p> | <p>Presentazione in via telematica</p> | <p>30 settembre 2011</p> |
| <p>UNICO Mini 2011 - persone fisiche</p> | <p>Presentazione in via telematica</p> | <p>30 settembre 2011</p> |
| <p>Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni, modello UNICO 2010 e UNICO Mini 2010 presentate in via telematica entro il 30 settembre 2010 da parte delle persone fisiche, società di persone o società di capitali o enti non commerciali</p> | <p>In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini</p> | <p>30 settembre 2011</p> |
| <p>Ravvedimento “lungo” per omessi o tardivi versamenti 2010 per i contribuenti che presentano in via telematica l'UNICO 2011</p> | <ul style="list-style-type: none"> • I contribuenti che per il 2010 non hanno eseguito versamenti di tributi possono effettuare il pagamento tardivo, cosiddetto ravvedimento “lungo”, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; in questo caso, devono pagare le somme dovute, maggiorate degli interessi dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo dal 1° gennaio 2011, calcolati per ogni giorno successivo alla scadenza del termine fino al giorno di pagamento compreso; è anche dovuta la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo). • Per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione per il ravvedimento “breve”, entro 30 giorni, è passata al 3% (un decimo del 30%), mentre la sanzione per il ravvedimento “lungo” è passata al 3,75% (un ottavo del 30%) | <p>30 settembre 2011</p> |

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 11

| | | |
|--|---|--------------------------|
| <p>Acconto di novembre - UNICO 2011 - Versamento seconda rata di acconto per il 2011 delle persone fisiche e degli altri contribuenti con esercizio che coincide con l'anno solare, che hanno presentato l'UNICO 2011.</p> <p>• E' escluso il pagamento rateale</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Con il modello F24. • Gli importi a debito possono essere compensati con i crediti spettanti al contribuente | <p>30 novembre 2011</p> |
| <p>Ravvedimento omessa presentazione della dichiarazione UNICO 2011, in scadenza il 30 settembre 2011 (invio telematico)</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Per la presentazione della dichiarazione con ritardo non superiore a 90 giorni, si applica la sanzione da 258 euro a 2.065 euro. La dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali). • I contribuenti che presentano l'UNICO 2011 in via telematica entro 90 giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. • Restano ferme le sanzioni dovute in caso di eventuali tardivi o omessi versamenti dei tributi. • L'importo a debito, riferito alle sanzioni, può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | <p>29 dicembre 2011</p> |
| <p>Ravvedimento “breve” per omesso o tardivo versamento dell’acconto di novembre in scadenza il 30 novembre 2011</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Il pagamento omesso o tardivo può essere sanato entro 30 giorni dal 30 novembre 2011; in questo caso, si pagano i tributi dovuti, più gli interessi dell'1,5% calcolati per ogni giorno successivo al 30 novembre 2011 fino al giorno di pagamento compreso, nonché la sanzione del 3% (sanzione del 30% ridotta a un decimo); i contribuenti, che effettuano il ravvedimento “breve” entro 30 giorni, devono versare i tributi dovuti, gli interessi e le sanzioni con il modello F24. • L'importo a debito può essere compensato con i crediti spettanti al contribuente | <p>30 dicembre 2011</p> |
| <p>Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni UNICO 2011 o UNICO Mini 2011 presentate entro il 30 giugno 2011 (presentazione alla posta) da parte delle persone fisiche</p> | <p>In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini</p> | <p>30 giugno 2012</p> |
| <p>Sanatoria irregolarità formali – Dichiarazioni UNICO 2011 o UNICO Mini 2011 presentate in via telematica entro il 30 settembre 2011 da parte delle persone fisiche, società di persone e contribuenti IRES con esercizio che coincide con l'anno solare</p> | <p>In caso di violazioni formali non è dovuta alcuna sanzione se la dichiarazione è inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale successiva per correggere errori formali contenuti nella precedente presentata nei termini</p> | <p>30 settembre 2012</p> |

SANZIONI E RAVVEDIMENTO

L'eliminazione delle multe miliardarie ha completato il passaggio dal “Fisco di forma” al “Fisco di sostanza”

Con la riforma delle sanzioni, il Fisco degli ultimi anni è cambiato. In poco tempo si è verificato un passaggio che ha rivoluzionato il rapporto “Fisco contribuente”. Le novità in materia di sanzioni introdotte *dal 1° aprile 1998, dai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997*, hanno, in pratica, chiuso con il «Fisco di forma» del passato per arrivare al «Fisco di sostanza» del nuovo millennio. Con la riforma delle sanzioni, e l'abbandono delle penalità esagerate di diversi miliardi delle vecchie lire in caso di errori di natura formale, che poi nessuno ha mai pagato, finalmente, da qualche anno, la sostanza prevale sulla forma e si impone il principio «l'importante è pagare». Insieme a questo principio, si impongono anche i «comportamenti concludenti» del contribuente. Comportamenti che, quando sono coerenti con le disposizioni tributarie, rendono superflue alcune opzioni che nel passato dovevano essere esercitate obbligatoriamente in modo preventivo. Ad esempio, se mancava l'opzione per l'applicazione del regime normale Iva, si arrivava all'assurdo di negare al contribuente il diritto al rimborso di crediti di tributi anche di centinaia di milioni delle vecchie lire.

Il Fisco del nuovo millennio rispetta il settimo comandamento

Il Fisco del nuovo millennio si sta dimostrando sempre più onesto e rispetta il settimo comandamento. Basta con i furti del passato operati da alcuni uffici che negavano i crediti di tributi regolarmente spettanti. I comportamenti concludenti del contribuente che ha scelto un regime contabile diverso da quello «naturale» valgono anche per il passato. Per comportamento concludente deve intendersi l'effettuazione in concreto, da parte del contribuente, di adempimenti che presuppongono la scelta di un determinato regime. È questa l'interpretazione dell'articolo 4 della legge 342 del 21 novembre 2000, cosiddetto «collegato fiscale» alla Finanziaria 2000 fornita dall'amministrazione finanziaria nella circolare 207/E del 16 novembre 2000. Perciò, opzioni e revoche si desumono dal comportamento concludente del contribuente. La loro validità è subordinata esclusivamente alla concreta attuazione fin dall'inizio dell'anno o dell'attività. La comunicazione dell'opzione o della revoca ha carattere formale e non rileva ai fini della scelta fatta. Ne consegue che, se un contribuente ha adottato, prima del 7 gennaio 1998, data di entrata in vigore del Dpr 10 novembre 1997, n. 442, che disciplina le opzioni e le revoche di regimi contabili, un certo regime di determinazione dell'imposta o un certo regime contabile, l'opzione effettuata deve ritenersi valida, anche se non è stata formalmente comunicata all'ufficio competente. La norma di fine 2000 interessa particolarmente i contribuenti che negli anni precedenti il 1998 avevano chiesto rimborsi Iva. I rimborsi scaturivano dall'applicazione del regime normale Iva scelto in luogo del regime forfetario, che non consentiva il recupero della maggiore Iva pagata rispetto a quella incassata. Sono interessati alla norma i contribuenti esercenti attività agricole che avevano chiesto rimborsi, anche di centinaia di milioni di vecchie lire. Questi

contribuenti, imprenditori agricoli, cooperative agricole e altri operatori del settore agricolo, che pagano più Iva di quella incassata, applicando il regime normale Iva, avevano chiesto il rimborso dell'Iva di anni precedenti il 1998, che gli uffici sovente negavano in mancanza della preventiva opzione. Ora, dando validità ai comportamenti concludenti, sono stati liberati questi rimborsi che avevano generato molto contenzioso tra uffici e contribuenti.

Stop alle sanzioni per errori formali. La chiarezza nelle norme tributarie e la cancellazione delle sanzioni per violazioni formali sono due obiettivi importanti del nuovo Fisco. In questo senso, è importante il comma 5-bis, inserito nell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dall'articolo 7, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, con effetto dal 20 marzo 2001. Con questo inserimento, il Fisco ha messo la parola fine alle punizioni degli errori formali. Al richiamato articolo 6, che si occupa delle cause di non punibilità, è stato inserito il comma 5-bis, che letteralmente dispone: «non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo». La norma, introdotta per correggere le norme tributarie vigenti per renderle coerenti con i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 212 del 27 luglio 2000, cancella perciò in modo definitivo tutte le sanzioni di natura formale. Di conseguenza, è stato anche abrogato, in quanto ormai superfluo, il comma 4 dell'articolo 13 del predetto decreto legislativo 472/97. Questo comma disponeva che «Nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro tre mesi dall'omissione o dall'errore».

Il favor rei per le irregolarità non più punibili. Per le irregolarità formali commesse nel passato gli uffici non possono più pretendere il pagamento delle relative penalità. Anche se la sanzione è stata irrogata, il debito residuo si estingue. Vale cioè il principio del «favor rei» secondo il quale «Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato» (articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che ha per titolo «principio di legalità»). Perciò, nel caso di irregolarità formali non più sanzionabili, il Fisco non può pretendere la riscossione delle somme non ancora pagate, nemmeno se si tratta di provvedimento definitivo.

Rimedio gratis anche dopo i tre mesi per gli errori formali. Con il comma 5-bis dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, oltre alla cancellazione delle sanzioni per le irregolarità formali, sono in pratica allungati i termini del ravvedimento spontaneo. Il ravvedimento spontaneo entro tre mesi senza penalità può perciò essere fatto nel termine più lungo di un anno senza pagare alcuna sanzione. È importante che la violazione sanata con il ravvedimento spontaneo riguardi irregolarità formali che non recano pregiudizio al controllo del Fisco e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Non occorre nemmeno fare alcun ravvedimento quando le irregolarità

formali commesse possono essere corrette in qualsiasi momento, a richiesta degli uffici. In ogni caso, scompaiono tutte le sanzioni ridotte ad un quinto del minimo in caso di ravvedimento spontaneo per sanare irregolarità formali anche dopo i tre mesi. Ad esempio, si possono sanare irregolarità formali o aumentare i crediti indicati in dichiarazioni annuali Iva o redditi presentate in termine, modello Unico compreso. Prima dell’inserimento del comma 5-bis, all'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, era possibile presentare una dichiarazione integrativa, di una precedente presentata in termine, per sanare irregolarità formali entro tre mesi dalla scadenza e senza pagare alcuna sanzione. Dopo i tre mesi, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, il contribuente, che doveva correggere una dichiarazione presentata in termine, anche per rimediare ad errori formali o per far valere crediti di imposte superiori, era soggetto al pagamento di una sanzione. Di norma, doveva pagare 100.000 delle vecchie lire, cioè una sanzione ridotta ad un quinto del minimo di 500.000 delle vecchie lire. Ora, nei predetti casi, il contribuente può ravvedersi spontaneamente, presentando le dichiarazioni integrative entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e senza pagare alcuna sanzione. La presentazione «spontanea» di una dichiarazione integrativa, prima di presentare la dichiarazione dell'anno successivo, per correggere errori formali non più sanzionabili è quanto mai opportuna nei casi in cui l'irregolarità commessa, se non viene corretta, può recare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo del Fisco.

LA RIFORMA DELLE SANZIONI.

Con la riforma delle sanzioni, introdotta *dal 1° aprile 1998, dai decreti legislativi 471, 472 e 473, del 18 dicembre 1997*, sono definitivamente scomparse le esagerate penalità per violazioni di forma e sono ridotte notevolmente le sanzioni sugli omessi o tardivi versamenti. È stato anche eliminato l'assurdo effetto a «cascata» che duplicava o triplicava la sanzione sugli omessi versamenti di acconto e a saldo per imposte sui redditi o Iva. Nel passato, poteva anche capitare che sullo stesso importo venisse applicata una doppia sanzione; alcune volte la sanzione si moltiplicava anche per tre. Era un'assurdità. Dal 1° aprile 1998, sui ritardati od omessi versamenti diretti è di norma applicabile la sanzione del 30 per cento. L'abbandono delle penalità esagerate è frutto della riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998. La riforma venne annunciata dall'allora direttore generale del dipartimento delle Entrate Massimo Romano nella nota del 9 novembre 1996, quando affermò che dobbiamo «abbandonare il più possibile il formalismo, perché non è interesse dell'Amministrazione sanzionare le violazioni meramente formali» (si veda la nota «Romano: il Fisco semplice abbandoni i formalismi» sul Sole 24-Ore del 9 novembre 1996). Con la riforma delle sanzioni in vigore dal 1° aprile 1998, questo programma è diventato legge. Sono così scomparse le multe di diversi miliardi delle vecchie lire per violazioni formali su bolle, scontrini fiscali o ricevute, che poi nessuno ha mai pagato.

Sanzioni su riscossioni

L'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, «Ritardati od omessi versamenti diretti» dispone che: «1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato... ». La predetta norma prevede la sanzione del 30% sul «versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati». Le tre parole «ancorché non effettuati» insegnano che la sanzione non poteva e non può essere applicata più volte sullo stesso importo; non può essere così calcolata come ogni volta ha erroneamente fatto il Fisco nel punire l'omissione dei versamenti delle seconde frazioni d'acconto e a saldo delle imposte. Il comma 1 dell'articolo 13 sopra trascritto dispone, in sostanza, che l'omissione punita non può essere punita una seconda volta. Perciò, in presenza delle tre parole «ancorché non effettuati» è certo che non sarà più ripetuto l'errore aritmetico di moltiplicare per due o per tre la sanzione sulla stessa frazione del complessivo importo della violazione. Basta l'esempio di un contribuente che ha omesso i seguenti versamenti di frazioni di acconto e di saldo per imposte sui redditi 1992:

- •acconto dovuto: 20.000.000 di lire;
- •prima frazione omessa: 8.000.000 di lire;

- •seconda frazione omessa: 12.000.000 di lire;
- •saldo omesso: 4.000.000 di lire;
- •complessivamente: 24.000.000 di lire.

Moltiplicazione delle sanzioni

Fino al 1° aprile 1998, data di entrata in vigore della riforma delle sanzioni, gli uffici iscrivevano a ruolo (la sanzione era del 40%):

- •sanzione 40% sulla prima frazione di 8 milioni di lire: 3.200.000 lire;
- •sanzione 40% sull'intero acconto di 20 milioni di lire: 8 milioni di lire (l'amministrazione finanziaria applicava la sanzione non sul residuo, cioè sulla seconda frazione di 12 milioni di lire, come avrebbe dovuto fare, ma su 20 milioni di lire, che è la somma delle due frazioni; questo calcolo era sbagliato perché aggiungeva una seconda volta la sanzione sui primi 8 milioni di lire);
- •sanzione 40% sul saldo di 24 milioni di lire: 9.600.000 lire (l'amministrazione finanziaria aggravava l'errore perché applicava la sanzione non sul residuo di 4 milioni, ma sull'intero importo di 24 milioni di lire; triplicava perciò la sanzione sulla prima frazione e raddoppiava quella sulla seconda frazione);
- •sanzioni complessive erroneamente applicate: 20.800.000 lire, invece di 9.600.000 lire (40% di 8 milioni di lire, più 40% di 12 milioni di lire, più 40% di 4 milioni di lire).

Sanzioni applicabili

Come afferma il comma 1 dell'articolo 13 del decreto 471/97 le sanzioni sono:

- •30% sulla prima frazione di 8 milioni di lire omessa: 2.400.000 lire;
 - •30% sulla seconda frazione omessa di 12 milioni di lire: 3.600.000 lire;
 - •30% sul saldo omesso di 4 milioni di lire (al netto cioè dell'importo dei versamenti di 20 milioni «ancorché non effettuati»): 1.200.000 lire;
- sanzioni complessivamente applicabili: 7.200.000 lire.

È così che doveva essere fatto anche prima per rispettare la legge e le regole dei calcoli. Per di più, *dal 1° aprile 1998 è stato anche introdotto il ravvedimento*, mediante il quale le sanzioni del 30% si possono ridurre a una mini-sanzione.

Sanzioni Iva

Il sistema delle *sanzioni in materia di scontrini e ricevute fiscali* è stato modificato dal decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203. In caso di mancata emissione di ricevute o scontrini fiscali, ovvero di emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato (articolo 6, comma 3, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471). La sanzione non può essere applicata in misura inferiore a 516 euro

(pari a un milione delle vecchie lire) per singola infrazione. Uguale sanzione, con il rispetto dello stesso minimo, si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione, in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Se non si sono verificate omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione del registratore di cassa è punita, a norma dell'articolo 6, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, con la sanzione da 258 euro (pari a 500.000 delle vecchie lire) a 2.065 euro (pari a 4 milioni delle vecchie lire). Con effetto dal 26 novembre 2003 è stata anche eliminata la sanzione a carico del cliente che veniva “scoperto” senza lo scontrino fiscale. La soppressione della sanzione a carico del cliente è stata disposta dall'articolo 33, comma 10, decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, il quale stabilisce che <<A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto è abrogato l'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471>>. Il comma 6 abrogato stabiliva che <<Al destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della presentazione o nelle sue adiacenze, non esibisce il documento o lo esibisce con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale si applica la sanzione amministrativa da 51 euro a 1.032 euro>>. Perciò, non è più prevista alcuna sanzione a carico del cliente per la mancata consegna della ricevuta o scontrino. Tale comportamento non può essere punito, anche se, com'è ovvio, il cliente ha il diritto di pretendere il documento, perché ***il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale non è un “optional”***, come, purtroppo, si rileva dall'atteggiamento di alcuni operatori che sembrano infastiditi dalla richiesta del documento fiscale.

Sulle sanzioni in materia di scontrini e ricevute fiscali si veda l'apposito paragrafo dal titolo “La quarta violazione sullo scontrino fa scattare la chiusura del negozio”.

I principi generali della riforma delle sanzioni

I principi generali della riforma delle sanzioni operata con i ***decreti legislativi 471, 472 e 473 del 18 dicembre 1997, in vigore dal 1° aprile 1998***, vennero illustrati dall'amministrazione finanziaria con una relazione tecnica allegata ai provvedimenti. Gli aspetti più importanti della relazione ministeriale sono i seguenti.

Unificazioni delle sanzioni amministrative

È prevista l'adozione di una sola sanzione amministrativa (sanzione pecuniaria), consistente nell'obbligo del pagamento di una somma di denaro, in luogo di quelle vigenti fino al 31 marzo 1998 (soprattassa e pena pecuniaria).

È inoltre previsto che, nei casi espressamente stabiliti dalle singole leggi, possono essere irrogate anche sanzioni accessorie che il provvedimento individua tassativamente:

- a) interdizione temporanea dalle cariche di amministratore, di sindaco o di revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati;
- b) interdizione temporanea dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture;
- c) interdizione e/o sospensione temporanea dal conseguimento o dall'esercizio di licenze, concessioni o autorizzazioni per esercitare attività imprenditoriali di lavoro autonomo;
- d) sospensione temporanea dell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo o d'impresa.

Estensione dei principi penalistici alle violazioni in materia tributaria

Sono stati affermati anche per l'applicazione delle sanzioni per le violazioni tributarie importanti principi garantiti propri del diritto penale. È infatti previsto che:

- a) la sanzione amministrativa debba rispondere al principio di legalità, fissazione della sanzione soltanto con disposizione di rango legislativo, tipizzazione dell'illecito, applicazione non retroattiva della norma sanzionatoria, salvi i casi di disposizioni sanzionatorie più favorevoli per il contribuente;
- b) la sanzione sia irrogata soltanto all'autore della violazione che sia capace di intendere e di volere al momento del fatto;
- c) si risponde soltanto delle violazioni commesse volontariamente o con colpa;
- d) la sanzione viene determinata, fra i limiti minimi e i massimi stabiliti dalla legge tenendo conto della gravità della violazione, delle condizioni personali dell'autore, della condotta eventualmente tenuta per eliminare o ridurre le conseguenze della violazione;
- e) quando più violazioni siano state commesse con una sola azione od omissione, ovvero con più azioni od omissioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione di un tributo, costituiscono cioè violazioni continuate, la sanzione complessiva da applicare non risulta dalla somma della sanzione prevista per le singole violazioni, ma è quella prevista per la violazione più grave aumentata fino al doppio (in altre parole, multe che diventano miliardarie perché moltiplicate per il numero presunto di scontrini non rilasciati come è accaduto in alcuni casi finiti sui giornali, non saranno più possibili).

Intrasmissibilità della sanzione agli eredi

L'obbligo di pagare una somma di denaro a seguito dell'irrogazione di una sanzione non si trasmette agli eredi dell'autore della violazione. Va ricordato che anche una sentenza della Corte di cassazione, modificando il precedente contrario orientamento giurisprudenziale, ha appunto affermato questo principio.

Non punibilità

Oltre che riprodurre le cause di non punibilità tipiche del diritto penale, (errore sul fatto, ignoranza inescusabile della legge, forza maggiore), si è prevista una specifica

causa di non punibilità dell'autore della violazione allorché questa sia dovuta alla scarsa chiarezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria ovvero da indeterminatezza delle richieste di informazioni o di modelli per le dichiarazioni e per il pagamento inviati dall'Amministrazione al contribuente.

Errori formali sanabili senza penalità

L'errore formale non è più sanzionabile. Per essere sanzionabile, l'errore non deve essere compiuto in astratto, ma in concreto. Insomma, l'errore è punibile solo se, valutato a posteriori, ha inciso sul tributo o sull'attività di controllo del Fisco. E' questa la distinzione operata dall'agenzia delle Entrate, nel paragrafo 3.1 “nozione di mera violazione formale” della circolare 77/E del 3 agosto 2001, che mette la parola fine alle sanzioni sugli errori formali. Scompare così il Fisco di forma, che negli ultimi venti anni ha generato solo contenzioso. Ormai, con la legge sui diritti del contribuente, in vigore dal 1° agosto 2000, il “passaggio” dal Fisco di forma al Fisco di sostanza è una realtà. E' anche su questa strada la circolare 77/E del 3 agosto 2001, che illustra le novità recate dal decreto legislativo 32/2001, allo scopo di correggere le norme tributarie vigenti per renderle coerenti con i principi contenuti nello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 212 del 27 luglio 2000.

Il ravvedimento vale se è spontaneo

Uno strumento importante della riforma delle sanzioni, in vigore dal 1° aprile 1998, è il ravvedimento. I contribuenti che commettono qualche errore, eseguono tardivamente l'adempimento o pagano in ritardo dei tributi possono valersi del ravvedimento “breve” o “mensile”, cioè entro i 30 giorni successivi alla scadenza, o del ravvedimento “lungo” o “annuale”, cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione. I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali o periodiche Iva, possono valersi del ravvedimento spontaneo. I contribuenti che si “pentono” fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento - inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

Quando l'errore è sanzionabile

Nel paragrafo 3.1 della circolare 77/E del 3 agosto 2001, l'agenzia delle Entrate avverte che gli uffici devono <<valutare in concreto (a posteriori), nei singoli casi specifici, se gli illeciti commessi abbiano determinato pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo>>. Perciò, si può verificare che <<violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo, come ad esempio le irregolarità formali relative al contenuto delle dichiarazioni di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 471 del 1997, non siano punibili,

essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio>>. Le dichiarazioni di cui al richiamato articolo 8 sono le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette o dell'Iva. Secondo le predette indicazioni, oltre alle irregolarità formali, non sono punibili nemmeno le violazioni potenzialmente idonee ad incidere negativamente sull'attività di controllo <<essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio>>. E' quindi importante, in caso di ravvedimento, che i contribuenti distinguano correttamente le violazioni formali da quelle sostanziali. Si considerano “formali” le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano “sostanziali” le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa. Oltre alla distinzione tra violazioni “formali” e “sostanziali”, la terza distinzione riguarda le violazioni di natura “potenzialmente sostanziale”, in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è sostanziale solo sulla carta.

Rimedio gratis anche dopo i tre mesi per gli errori formali

Con la norma introdotta dal decreto legislativo 32 del 26 gennaio 2001, oltre alla cancellazione delle sanzioni per le irregolarità formali, sono in pratica allungati i termini del ravvedimento spontaneo. Il ravvedimento spontaneo entro tre mesi senza penalità può perciò essere fatto nel termine più lungo di un anno senza pagare alcuna sanzione. E' importante che la violazione sanata con il ravvedimento spontaneo riguardi irregolarità formali che non recano pregiudizio al controllo del Fisco e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo. Non occorre nemmeno fare alcun ravvedimento quando le irregolarità formali commesse possono essere corrette in qualsiasi momento, a richiesta degli uffici. In ogni caso, scompaiono tutte le sanzioni ridotte ad un quinto del minimo in caso di ravvedimento spontaneo per sanare irregolarità formali anche dopo i tre mesi. Ad esempio, il modello F24 a saldo zero, non presentato in termine, ma entro tre mesi dalla scadenza, può essere presentato anche dopo i tre mesi, ma entro un anno senza pagare alcuna sanzione. Altri esempi possono riguardare la presentazione di dichiarazioni integrative per sanare irregolarità formali o aumentare i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali Iva o redditi presentate in termine, modello Unico compreso. Prima dell'inserimento del comma 5-bis, all'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, era possibile presentare una dichiarazione integrativa, di una precedente presentata in termine, per sanare irregolarità formali entro tre mesi dalla scadenza e senza pagare alcuna sanzione. Dopo i tre mesi, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, il contribuente, che doveva correggere una dichiarazione presentata in termine, anche per rimediare ad errori formali o per far

valere crediti di imposte superiori, era soggetto al pagamento di una sanzione. Di norma, doveva pagare 51 euro, cioè una sanzione ridotta ad un quinto del minimo di 258 euro. Ora, nei predetti casi, il contribuente può ravvedersi spontaneamente, presentando le dichiarazioni integrative entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e senza pagare alcuna sanzione. La presentazione “spontanea” di una dichiarazione integrativa, prima di presentare la dichiarazione dell'anno successivo, per correggere errori formali non più sanzionabili è quanto mai opportuna nei casi in cui l'irregolarità commessa, se non viene corretta, può recare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo dell'amministrazione finanziaria. In altri casi, può essere inutile presentare una dichiarazione di rettifica.

Novità 2007 sul ravvedimento

Si deve sottolineare il fatto che anche gli interessi da ravvedimento per gli omessi o tardivi versamenti dei tributi si devono versare a parte con uno specifico codice tributo, come per i tributi e le sanzioni. Solo in caso di ravvedimento per ritenute, i versamenti si eseguono ancora con il codice del tributo, cumulando l'importo delle ritenute con gli interessi. Per il versamento dei soli interessi, con la risoluzione 109/E del 22 maggio 2007, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- “1989”, denominato “interessi sul ravvedimento – Irpef”;
- “1990”, denominato “interessi sul ravvedimento – Ires”;
- “1991”, denominato “interessi sul ravvedimento – Iva”;
- “1992”, denominato “interessi sul ravvedimento – imposte sostitutive”;
- “1993”, denominato “interessi sul ravvedimento – Irap”;
- “1994”, denominato “interessi sul ravvedimento – addizionale regionale”;
- “1995”, denominato “interessi sul ravvedimento – addizionale comunale”.

Nel caso di ravvedimento per i tributi, le imposte dirette, l'Iva, le altre imposte sostitutive, il termine “contestualmente”, come espressamente interpretato nella circolare 180/E del 10 luglio 1998 “non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel medesimo giorno ma, com'è logico che sia, entro lo stesso limite temporale (trenta giorni, un anno, eccetera) previsto dalla norma”. Resta fermo che, senza ravvedimento «breve», nei 30 giorni, o «lungo», cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, è dovuta la sanzione del 30 per cento sull'importo omesso. In materia di ravvedimento di imposte dirette e di Iva, la circolare 192/E del 23 luglio 1998 avverte che «il ravvedimento è consentito a condizione che la violazione non sia già stata constatata ovvero non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto

formale conoscenza». La stessa circolare prosegue, affermando che le irregolarità sanabili «sono riferibili oltre che alle imposte sui redditi intese nell'accezione comune (Irpef, Irpeg, che dal 2004 è stata sostituita dall'Ires, Ilor) anche ai tributi per i quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione » come, ad esempio, Irap, imposte sostitutive e Ires (imposta sul reddito delle società) che dal 2004 ha sostituito l'Irpeg. Ne consegue che le norme del ravvedimento non sono applicabili per le irregolarità commesse sui tardivi o omessi versamenti dei contributi Inps o dei premi Inail. Questa mancanza di uniformità di trattamento, che limita il ravvedimento ai soli tributi, contrasta con il sistema dei versamenti unitari da effettuare con il modello F24. È infatti strano che il contribuente, mentre è obbligato a versare tributi, contributi e premi con il modello F24, in caso di irregolarità nei versamenti, possa «ravvedersi» solo per i tributi. Perciò, in caso di irregolarità nei versamenti per contributi o premi, si deve sempre tenere conto che non è possibile fruire del ravvedimento. È una mancanza di uniformità che genera confusione, ma, per il momento, il ravvedimento può riguardare solo i tributi.

L'errore sostanziale può essere formale

Per pagare le penalità applicabili in caso di ravvedimento, i contribuenti devono operare una importante distinzione tra violazioni di natura formale e violazioni di natura sostanziale. Si considerano «violazioni formali» le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano «violazioni sostanziali» le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa.

Oltre alla distinzione tra violazioni «formali» e «sostanziali», esiste una terza distinzione che riguarda le violazioni di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è di natura sostanziale solo sulla carta. In questi casi, la violazione «potenzialmente» sostanziale può essere sanata mediante il ravvedimento come una violazione di natura formale. La differenza è evidente in quanto per le violazioni formali sono applicabili sanzioni più basse rispetto a quelle previste per le violazioni sostanziali. Al riguardo, la circolare 180/E del 10 luglio 1998, avverte che tra le violazioni di natura formale sono comprese le «violazioni di natura potenzialmente sostanziale, a condizione che le stesse, nel caso concreto, non abbiano inciso sulla determinazione e sul versamento dell'imposta. Si pensi, nel campo dell'Iva, ad una fattura afferente un'operazione imponibile emessa o annotata con un ritardo talmente esiguo da consentire ugualmente la computazione della relativa imposta nella liquidazione periodica di competenza». Un errore di natura potenzialmente sostanziale può essere quello del contribuente che nella dichiarazione annuale ***Iva 2010, per il 2009, presentata in via telematica con l'Unico 2010 in scadenza il 30 settembre 2010 (differito al 5 ottobre 2010 a causa di un guasto al sistema Entratel)***, ha indicato erroneamente un credito maggiore rispetto a quello

spettante, credito che però, al momento del ravvedimento spontaneo, non è stato usato. In questo caso, anche se la violazione commessa è «di natura potenzialmente sostanziale», si tratta di un errore formale in quanto non ha inciso sulla «determinazione e sul versamento dell'imposta». Una conferma in questo senso è nel punto 2 della predetta circolare 180/E del 10 luglio 1998, che illustra l'articolo 13 del decreto legislativo 472/97. Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se viene presentata una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.

Stop alle sanzioni per gli errori formali

In materia di errori formali si devono anche considerare le disposizioni contenute nell'articolo 10 della legge 212 del 27 luglio 2000, sullo statuto dei diritti del contribuente. La legge è stata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale 177 del 31 luglio 2000 ed è entrata in vigore il 1° agosto 2000. Il richiamato articolo 10, oltre ad introdurre il principio della collaborazione e della buona fede, stabilisce che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalla stessa amministrazione, o quando il suo comportamento deriva da ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione. In ogni caso, non sono irrogate sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza debito d'imposta.

Le irregolarità al bivio tra violazioni sostanziali o formali

- *Violazioni sostanziali*: sono tali le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo; sono violazioni rilevabili sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa;
- *violazioni formali*: sono tali le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo;
- *violazioni sostanziali che sono formali*: sono tali le irregolarità di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate; sono irregolarità di natura sostanziale solo sulla carta in quanto non hanno inciso sul pagamento del tributo.

Le regole su ravvedimenti e cumulo giuridico

Il ravvedimento può essere fatto anche in sede di dichiarazione annuale, usando i crediti di fine anno per compensare versamenti omessi nel corso dell'anno. Questo speciale ravvedimento può riguardare il contribuente Iva che nel corso dell'anno non ha effettuato versamenti periodici e a fine anno chiude con un credito Iva che gli consente di «ravvedersi» e sistemare le violazioni commesse. Per questo speciale ravvedimento è opportuno che si presenti il modello F24 per rilevare la compensazione eseguita, usando il credito Iva di fine anno.

I procedimenti e il cumulo giuridico

Le regole per l'irrogazione delle sanzioni sono contenute nell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Esso stabilisce che la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'ufficio o l'ente notifica l'atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di norma entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. ***Attenzione: per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, la sanzione è riducibile a un terzo del minimo.*** La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Se non c'è la definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile a norma dell'articolo 18 sempre entro il termine previsto per proporre ricorso. Il comma 5 dell'articolo 16 del 472/97 dispone che l'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile se sono presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per proporre ricorso, cioè di norma entro 60 giorni dalla notifica, con l'indicazione dei benefici per la definizione agevolata, nonché l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende aderire alla definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione. Se sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se lo ritiene, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni stesse.

Le istruzioni della circolare 180/E sulle sanzioni

I primi chiarimenti ministeriali sull'articolo 16 del 472/97 sono contenuti nella circolare 180/E del 10 luglio 1998. Al riguardo, il Ministero delle Finanze ha precisato che il predetto articolo 16 disciplina in modo tendenzialmente unitario il procedimento di irrogazione delle sanzioni pecuniarie e di quelle accessorie, introducendo alcune innovazioni che vanno al di là degli aspetti meramente procedurali per riflettersi anche su un piano sostanziale. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni inizia con la notifica, da parte dell'ufficio o ente, di un apposito atto di contestazione all'autore della violazione. Qualora la contestazione riguardi una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo, la notificazione dell'atto deve avvenire anche ai soggetti obbligati in solido, se, com'è ovvio, l'ufficio o l'ente intendono agire nei confronti di questi. Il procedimento deve essere obbligatoriamente utilizzato per l'irrogazione delle sanzioni relative a violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (cosiddette violazioni formali), mentre può essere facoltativamente utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, che, perciò, possono anche essere inflitte direttamente con l'atto di accertamento o di rettifica, a norma del successivo articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 472/97, e per le sanzioni relative agli omessi e ritardati versamenti, che possono anche essere irrogate mediante iscrizione a ruolo a norma dello stesso articolo 17, comma 3, e che, in ogni caso, non sono definibili in via agevolata. In funzione anche di una eventuale migliore difesa in sede processuale è opportuno che il procedimento di irrogazione delle sanzioni venga utilizzato in tutti i casi in cui si intendano irrogare sanzioni per violazioni commesse con dolo o colpa grave al trasgressore non coincidente con il soggetto passivo del tributo. Ciò in quanto il contraddittorio anticipato può consentire di acquisire elementi utili per una più ponderata valutazione dell'elemento soggettivo proprio della violazione contestata, rendendo quindi possibili correzioni istruttorie. ***Nel caso di sanzioni relative agli omessi o ritardati versamenti di tributi, non è ammessa la definizione agevolata.***

La definizione agevolata con lo sconto delle sanzioni

Ricevuta la notifica dell'atto di contestazione, l'autore delle violazioni e i soggetti obbligati in solido possono, entro il termine per la proposizione del ricorso, cioè, di norma, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto, definire la controversia con il pagamento delle sanzioni ridotte (***ad un quarto per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011, ad un terzo per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011***). La definizione eseguita dagli obbligati in via solidale comporta l'estinzione dell'obbligazione propria dell'autore materiale, così come quella eseguita dall'autore materiale comporta l'estinzione dell'obbligazione riferibile ai coobbligati. La definizione impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. In alternativa alla definizione agevolata, sempre entro il termine per la proposizione del ricorso, i contribuenti possono produrre deduzioni difensive avanti all'ufficio o all'ente locale che ha emanato l'atto. In questa ipotesi non è ammessa impugnazione immediata avanti all'autorità giudiziaria o a quella amministrativa, sia che le deduzioni vengano presentate soltanto dall'autore delle violazioni o da uno dei soggetti obbligati

solidalmente, sia che vengano presentate da entrambi. Se contro l'atto di contestazione è stata proposta impugnazione immediata, la presentazione delle deduzioni difensive, anche da parte di un soggetto diverso da quello impugnante, ne determina l'improcedibilità. In questa circostanza, sarà onere della parte resistente comunicare all'autorità giudiziaria o amministrativa avanti alla quale pende la controversia l'avvenuta presentazione delle deduzioni affinché questa adotti i provvedimenti necessari. I contribuenti possono anche impugnare immediatamente l'atto di contestazione avanti alle commissioni tributarie o, per i tributi per i quali non sussiste competenza di queste, all'autorità giudiziaria ordinaria, ovvero all'autorità preposta a decidere la lite in via amministrativa. Resta fermo che l'impugnazione immediata non è ammessa in presenza di deduzioni difensive. In caso di presentazione di deduzioni difensive, l'ufficio o l'ente, se ritengono di non accogliere la difesa degli interessati, devono provvedere ad emanare apposito atto di irrogazione, da notificare entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive. In questo caso, l'ufficio o l'ente devono motivare il provvedimento, sempre a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni medesime, così da rendere edotti gli interessati dei motivi che ne hanno determinato il mancato accoglimento. La notificazione dell'atto deve avvenire nei confronti di tutti i soggetti ai quali sia stato originariamente notificato l'atto di contestazione, a prescindere dal fatto che solo alcuni di questi abbiano presentato deduzioni difensive.

L'irrogazione immediata delle sanzioni

L'articolo 17 del decreto legislativo 472/97 dispone in materia di irrogazione immediata delle sanzioni. Esso stabilisce che, in deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza bisogno di essere precedute da atto di contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo stesso, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità. È possibile la definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per proporre ricorso (***la sanzione è riducibile ad un terzo per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011***).

Le istruzioni della circolare 180/E sull'irrogazione immediata

I primi chiarimenti ufficiali sull'articolo 17 del 472/97 sono contenuti nella circolare 180/E del 10 luglio 1998. In proposito, il Ministero delle Finanze ha precisato che il predetto articolo 17 consente di irrogare mediante iscrizione a ruolo le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite a norma degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 600/73, recante norme comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e a norma degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto Iva, Dpr 633/72. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione

agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3. L'irrogazione immediata è consentita per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono (comma 1) e per le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento dei tributi (comma 3). Entrambi i procedimenti disciplinati dall'articolo 17 non sono peraltro obbligatori: è infatti sempre possibile adottare il procedimento di cui all'articolo 16 dello stesso decreto 472/97, e questa soluzione è preferibile quando si intendono irrogare sanzioni per violazioni commesse con dolo o colpa grave al trasgressore che non coincide con il soggetto passivo del tributo. La circolare 180/E avverte inoltre che come già previsto dalle norme che regolano il procedimento di accertamento dei principali tributi, le sanzioni per le violazioni di omessa presentazione della dichiarazione o di infedele dichiarazione sono irrogabili con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica; rispetto alla disciplina in vigore fino al 31 marzo 1998, si evidenziano le seguenti novità:

- le sanzioni «possono essere irrogate» con atto contestuale, per cui è possibile, anche per le sanzioni in questione, adottare il procedimento di irrogazione di cui al precedente articolo 16;
- con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica non sono più irrogabili le sanzioni per violazioni non collegate direttamente al tributo cui si riferiscono, per le quali deve essere obbligatoriamente utilizzato il procedimento di cui all'articolo 16.

Il provvedimento di irrogazione, ancorché «contestuale» all'avviso di accertamento o di rettifica, è considerabile, dal punto di vista strutturale, come atto autonomo e deve quindi essere motivato, a pena di nullità, secondo le prescrizioni dell'articolo 16, comma 2. Entro il termine per proporre il ricorso, è ammessa la definizione agevolata della controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (***la sanzione è riducibile ad un terzo per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011***). La definizione può essere attuata da ognuno dei soggetti destinatari del provvedimento e produce, in punto di estinzione dell'obbligazione anche solidale, gli effetti propri dell'adempimento. La definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, è riferita esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo.

Il cumulo giuridico riduce le penalità in caso di più violazioni

I contribuenti, che con una sola azione o omissione commettono più violazioni, sono punibili con una sola sanzione, anche se di importo più elevato rispetto alla singola penalità. Nei loro confronti è perciò applicabile il cosiddetto «cumulo giuridico» disciplinato dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il cumulo giuridico è applicabile anche nel caso di più violazioni commesse in progressione e nel caso di violazioni dello stesso tipo commesse in periodi d'imposta diversi. Si deve subito precisare che il cumulo giuridico non è comunque applicabile dal contribuente in caso di ravvedimento spontaneo. È perciò l'ufficio impositore che dovrà applicare i benefici previsti dal cumulo giuridico.

Sanzioni

Ravvedimento per tardivi versamenti: da gennaio interessi all'1,5%

di Salvina Morina (*) e Tonino Morina (**)

LA NOVITA'

Dal 1° gennaio 2011, la misura del saggio degli interessi legali è fissata all'1,5% in ragione d'anno. Aumenta così il costo del ravvedimento “breve” o “lungo”, in caso di omessi o tardivi versamenti del 2010, con le complicazioni di un doppio calcolo per gli interessi, da applicare nella misura dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo a partire dal 1° gennaio 2011. Ravvedimento più caro, prima nella misura degli interessi, e poi nelle sanzioni per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011. Questo perchè la riduzione delle sanzioni a 1/12 del minimo o a 1/10 del minimo, passerà, rispettivamente, a 1/10 del minimo e a 1/8 del minimo. Ne consegue che la sanzione del 30%, per tardivo o omesso versamento, passerà, per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, al 3% per il ravvedimento “breve” (1/10 del 30%) e al 3,75% (1/8 del 30%) per il ravvedimento lungo.

► Riferimenti

- Ministero dell'economia e delle finanze, Decreto 7 dicembre 2010, art. 1
- Legge 13 dicembre 2010, n. 220, art. 1, comma 20
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13

Il 1° gennaio è cambiata nuovamente la misura degli interessi legali. Dopo appena un anno dalla riduzione del vecchio tasso del 3% annuo, passato all'1% dal 1° gennaio 2010, la misura degli interessi aumenta di mezzo punto. Dal 1° gennaio 2011, infatti, la **misura del saggio degli interessi legali** di cui all'art. 1284 del codice civile è fissata all'**1,5%** in ragione d'anno. E' questa la nuova misura fissata dall'art. 1 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 7 dicembre 2010, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre 2010. **Aumenta** così il costo del **ravvedimento “breve” o “lungo”**, in caso di omessi o tardivi versamenti del 2010, con le complicazioni di un **doppio calcolo per gli interessi**, da applicare nella misura dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo a partire dal 1° gennaio 2011. Si vedano i seguenti esempi di ravvedimento con doppio calcolo di interessi.

ESEMPIO n. 1

Ravvedimento per omesso versamento saldo ICI 2010

Si consideri un contribuente ICI titolare di immobili nel 2010, che ha omesso il versamento del saldo relativo al 2010, scaduto il 16 dicembre 2010, e che si è avvalso del **ravvedimento “breve”** entro il 17 gennaio 2011 (il 15 gennaio, di scadenza, era sabato e il 16 domenica). In questo caso, ha dovuto pagare una mini-sanzione del 2,5% (un dodicesimo del 30%), in aggiunta al tributo omesso e agli interessi da calcolare nella misura dell'1% annuo dal 17 dicembre 2010 al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% a partire dal 1° gennaio 2011.

Il **ravvedimento “lungo”** può invece essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, ovvero, se non è prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore. Per sanare l'omesso o tardivo versamento del saldo ICI 2010, in caso di ravvedimento lungo, oltre al tributo dovuto, si devono pagare:

- gli **interessi** dell'1% annuo dal 17 dicembre 2010 al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% a partire dal 1° gennaio 2011 fino al giorno di pagamento compreso;
- la **sanzione** del 3% (un decimo del 30 per cento).

ESEMPIO n. 2

Acconto IRPEF “dimenticato” sanato il 31 maggio 2011

Un contribuente non ha versato l'acconto IRPEF in scadenza il 30 novembre 2010 per l'importo di 10mila euro. Egli può eseguire il **ravvedimento “lungo”** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, cioè entro il 30 settembre 2011. Il nostro contribuente intende sanare la violazione, versando l'importo dovuto, più le sanzioni e gli interessi il 31 maggio 2011. Considerato che la violazione è stata commessa il 30 novembre 2010, la sanzione applicabile per il ravvedimento lungo è quella del 3% (un decimo del 30%), mentre gli interessi si dovranno determinare, applicando il tasso dell'1% annuo per il mese di dicembre e il tasso dell'1,5% per i cinque mesi del 2011.

In pratica, sui 10mila euro di acconto IRPEF, gli **interessi** dell'1% annuo dal 1° dicembre al 31 dicembre 2010 sono pari a 8,49 euro, mentre gli

interessi dell'1,5% annuo sui 151 giorni del 2011, dal 1° gennaio al 31 maggio, giorno in cui eseguirà il versamento, sono pari a 62,05 euro, in totale 70,54 euro.

Nel versamento che effettuerà il 31 maggio 2011, il nostro contribuente indicherà nel **modello F24**:

- l'importo di 10mila euro, per l'acconto IRPEF di novembre, con il codice tributo 4034;
- l'importo di 300 euro (un decimo del 30%), per le sanzioni IRPEF, con il codice tributo 8901;
- l'importo di 70,54 euro, per gli interessi sul ravvedimento IRPEF, con il codice 1989.

Perdono possibile solo per i tributi

Il ravvedimento, sia “breve” sia “lungo” può riguardare solo i tributi. Non è quindi possibile regolarizzare versamenti omessi per contributi o premi. Resta fermo che, senza ravvedimento “breve”, nei 30 giorni, o “lungo”, è dovuta la sanzione del 30% sull'importo omesso. Per fruire del ravvedimento, il pagamento della **sanzione ridotta** deve essere eseguito **contestualmente al tributo o alla differenza**, se dovuti, nonché al **pagamento degli interessi**. Per pagamento contestuale delle somme per tributi, sanzioni ed interessi, si deve intendere che tutti i pagamenti, anche se fatti in giorni diversi, devono essere fatti

entro i termini.

Mini-sanzioni più alte per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011

Occorre ricordare che il **ravvedimento** è diventato ancora **più salato** per le violazioni commesse a partire **dal 1° febbraio 2011**. Questo per la ragione che la riduzione delle sanzioni a un dodicesimo del minimo o a un decimo del minimo, passerà, rispettivamente, a un decimo del minimo e a un ottavo del minimo. Ne consegue che la sanzione del 30%, per tardivo o omesso versamento, per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, passa al 3% per il ravvedimento “breve” (un decimo del 30%) e al 3,75% (un ottavo del 30%) per il ravvedimento lungo.

ESEMPIO n. 3

Il contribuente che non esegue il versamento relativo all'IVA del mese di gennaio 2011, in scadenza il 16 febbraio 2011, dovrà applicare le nuove mini-sanzioni del 3% in caso di ravvedimento “breve”, o del 3,75% in caso di ravvedimento lungo, in quanto la violazione è stata commessa dopo il 31 gennaio 2011.

Tavola n. 1 - Le sanzioni sui tardivi o omessi versamenti di tributi

| Omissione | Termine | Sanzione fino al 31 gennaio 2011 | Sanzione dal 1° febbraio 2011 |
|-----------|--|----------------------------------|-------------------------------|
| Pagamento | Entro 30 giorni | 2,50% | 3% |
| Pagamento | Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione | 3% | 3,75% |

Attenzione: codice tributo separato per gli interessi

Si deve sottolineare il fatto che anche gli interessi da ravvedimento per gli omessi o tardivi versamenti dei tributi si devono versare a parte con uno specifico codice tributo, come per i tributi e le sanzioni. Solo in caso di ravvedimento per ritenute, i versamenti si eseguono ancora con il codice del tributo, cumulando l'importo delle ritenute con gli interessi. Per il versamento dei soli interessi, con la risoluzione n. 109/E del 22 maggio 2007, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

- **1989** - “interessi sul ravvedimento – IRPEF”;
- **1990** - “interessi sul ravvedimento – IRES”;
- **1991** - “interessi sul ravvedimento – IVA”;

- **1992** - “interessi sul ravvedimento – imposte sostitutive”;
- **1993** - “interessi sul ravvedimento – IRAP”;
- **1994** - “interessi sul ravvedimento – addizionale regionale”;
- **1995** - “interessi sul ravvedimento – addizionale comunale”.

Significato fiscale di “contestualmente”

Nel caso di ravvedimento per i tributi, le imposte dirette, l'IVA, le altre imposte sostitutive, il termine “contestualmente”,

come espressamente interpretato nella circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 “non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel medesimo giorno, ma, com'è logico che sia, **entro lo stesso limite temporale** (trenta giorni, un anno, eccetera) previsto dalla norma”. Perciò, può anche capitare che per eseguire un ravvedimento si possano eseguire più versamenti, anche in giorni diversi, purché entro lo stesso limite temporale previsto dalla norma. Occorre ricordare che, senza ravvedimento «breve», nei 30 giorni, o «lungo», cioè entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, è di norma dovuta la sanzione del 30% sull'importo omesso, fatta salva la definizione agevolata di cui si dirà di seguito. In materia di **ravvedimento di imposte dirette e di IVA**, la circolare n. 192/E del 23 luglio 1998 avverte che «il ravvedimento è consentito a condizione che la **violazione non sia già stata constatata** ovvero **non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza». La stessa circolare prosegue, affermando che le irregolarità sanabili «sono riferibili oltre che alle imposte sui redditi intese nell'accezione comune (IRPEF, IRPEG, che dal 2004 è stata sostituita dall'IRES, ILOR) anche ai tributi per i quali sono applicabili le disposizioni previste per le imposte sui redditi in materia di liquidazione, accertamento, riscossione » come, ad esempio, IRAP, imposte sostitutive e IRES (imposta sul reddito delle società) che dal 2004 ha sostituito l'IRPEG. Ne consegue che le norme del ravvedimento non sono applicabili per le irregolarità commesse sui tardivi o omessi versamenti dei contributi INPS o dei premi Inail. Questa **mancanza di uniformità di trattamento**, che limita il

ravvedimento ai soli tributi, contrasta con il sistema dei versamenti unitari da effettuare con il modello F24. È infatti strano che il contribuente, mentre è obbligato a versare tributi, contributi e premi con il modello F24, in caso di irregolarità nei versamenti, possa «ravvedersi» solo per i tributi. Perciò, in caso di irregolarità nei versamenti per contributi o premi, si deve sempre tenere conto che non è possibile fruire del ravvedimento. È una mancanza di uniformità che genera confusione, ma, per il momento, il ravvedimento può riguardare solo i tributi.

Sconti sulle sanzioni in caso di liquidazione delle dichiarazioni o controlli formali

Sulle dichiarazioni annuali IVA, redditi e IRAP sono previsti alcuni sconti a titolo di definizione agevolata. Le regole sono quelle fissate dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. Esse infatti prevedono una specifica modalità di definizione agevolata delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, anche a seguito dei controlli automatici e formali delle stesse. In particolare, la sanzione del 30% è **ridotta**:

- **ad un terzo** (e quindi al 10%) nel caso in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito della liquidazione automatica effettuata a norma degli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del decreto IVA, D.P.R. n. 633/1972;
- **a due terzi** (e quindi al 20%) nei casi in cui le somme dovute siano pagate entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione, effettuato a norma dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

E' inoltre stabilito che le somme sono aumentate degli interessi e non solo della sanzione ridotta a un terzo o a due terzi per pagamento eseguito entro 30 giorni. Gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Riepilogo

| SANZIONE VIGENTE | SANZIONE FUTURA | DECORRENZA |
|--|---|---|
| ACCERTAMENTO CON ADESIONE (art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 218/1997) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Un quarto del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Un terzo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi dal 1°febbraio 2011 |
| ADESIONE AGLI INVITI E AI PROCESSI VERBALI DI COSTATAZIONE (art. 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Un ottavo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Un sesto del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi dal 1°febbraio 2011 |
| DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO SENZA RICORSO E SENZA PROPOSTA DI ADESIONE (artt. 2, comma 5, 3, comma 3, e 15, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Un quarto • Un ottavo quando l'atto non è preceduto da invito o da processo verbale di constatazione (PVC) | <ul style="list-style-type: none"> • Un terzo • Un sesto quando l'atto non è preceduto da invito o da processo verbale di constatazione (PVC) | <ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi dal 1°febbraio 2011 |
| RAVVEDIMENTO OPEROSO (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997) | | |
| Omesso versamento regolarizzato nei 30 giorni <ul style="list-style-type: none"> • Un dodicesimo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Un decimo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Violazioni dal 1°febbraio 2011 |
| Regolarizzazione della dichiarazione omessa nei 90 giorni <ul style="list-style-type: none"> • Un dodicesimo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Un decimo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Violazioni dal 1°febbraio 2011 |
| Violazioni sostanziali e omesso versamento regolarizzate entro il termine della dichiarazione successiva <ul style="list-style-type: none"> • Un decimo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Un ottavo del minimo | <ul style="list-style-type: none"> • Violazioni dal 1°febbraio 2011 |
| DEFINIZIONE DELLE SANZIONI IRROGATE (artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997) | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Un quarto | <ul style="list-style-type: none"> • Un terzo | <ul style="list-style-type: none"> • Atti emessi dal 1°febbraio 2011 |
| DEFINIZIONE DELLE SANZIONI PRIMA DELL'ISCRIZIONE A RUOLO | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Un terzo per i casi previsti dall'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 (liquidazione automatizzata della dichiarazione) • Due terzi per i casi previsti dall'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (controllo formale della dichiarazione) | <ul style="list-style-type: none"> • Nessuna modifica | |

Telefisco 2011

Sanzioni più alte per concordato, conciliazione, ravvedimento e atti di definizione agevolata

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

L'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco, ha fatto luce sulle novità fiscali in tema di sanzioni per ravvedimento, accertamento, conciliazione, in vigore dal 1° febbraio 2011, e per l'accertamento esecutivo dal 1° luglio 2011. Aumentano, infatti, le penalità per concordato, conciliazione, ravvedimento e atti di definizione agevolata.

Inoltre, dal 1° gennaio 2011 la misura degli interessi legali è dell'1,5% annuo, mentre fino al 31 dicembre 2010 è applicabile nella misura dell'1% annuo.

► Riferimenti

–Legge 13 dicembre 2010, n. 220, art. 1, commi da 18 a 22

–Telefisco 2011 del 26 gennaio 2011

In occasione della ventesima edizione di Telefisco 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti sulle novità recate in materia di sanzioni per ravvedimento, accertamento, conciliazione, in vigore dal 1° febbraio 2011, e per l'accertamento esecutivo dal 1° luglio 2011. Chi paga in ritardo le somme dovute al Fisco, dal 1° febbraio 2011 dovrà subire **sanzioni più alte** rispetto a quelle applicabili fino al 31 gennaio 2011. Aumenteranno anche, per gli atti definibili emessi dagli Uffici a partire dal 1° febbraio 2011, le sanzioni su concordato, conciliazione, atti di contestazione sanzioni, adesione ai processi verbali e agli inviti al contraddittorio (art. 1, commi da 18 a 22, legge 13 dicembre 2010, n. 220, cosiddetta “legge di stabilità 2011”). Senza dimenticare che dal 1° gennaio 2011 è stata aumentata la misura degli **interessi legali**, che è passata all'1,5% annuo, mentre fino al 31 dicembre 2010 è applicabile nella misura dell'1% annuo.

Concordato

Dal 1° febbraio 2011 aumenta la misura delle sanzioni in caso di accertamento con adesione. Con riferimento agli atti definibili emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011, **la riduzione delle sanzioni passa da un quarto a un terzo del minimo**. La nuova riduzione a un terzo del minimo riguarda le sanzioni previste nel caso di **accertamento con adesione**, ai fini dell'IVA, delle imposte dirette e indirette. Identica modifica riguarda i casi di **acquiescenza**, cioè quando non si impugna l'avviso di accertamento o di liquidazione e non si presenta istanza di accertamento con adesione, pagando, entro il termine per la presentazione del ricorso, le somme complessivamente dovute. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Tavola n. 1 - Accertamento con adesione - “Concordato” (art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 218/1997)

| SANZIONE fino al 31 gennaio 2011 | SANZIONE VIGENTE dal 1° febbraio 2011 | DECORRENZA |
|--|---|-------------------------------------|
| Un quarto del minimo | Un terzo del minimo | Atti emessi dal 1° febbraio 2011 |

Definizione agevolata delle sanzioni

Dal 1° febbraio 2011 sono applicabili nuove sanzioni in caso di irrogazione sanzioni e definizione agevolata (artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997), con riferimento

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 33

agli atti emessi a partire da tale data. E', infatti, disposto che per gli atti di irrogazione delle sanzioni, la sanzione, che fino al 31 gennaio 2011 è riducibile a un quarto dal minimo, passa a **un terzo dal minimo**, nel caso di definizione della controversia entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. In ogni caso, la somma ridotta non può essere inferiore a un terzo dei minimi edittali delle sanzioni previste per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Tavola n. 2- Definizione delle sanzioni irrogate (artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472/1997)

| SANZIONE fino al 31 gennaio 2011 | SANZIONE VIGENTE dal 1° febbraio 2011 | DECORRENZA |
|---|---|--|
| Un quarto | Un terzo | Atti emessi dal 1° febbraio 2011 |

Conciliazione

Il 1° febbraio 2011 entrano in vigore le **sanzioni** applicabili in caso di **conciliazione giudiziale** (art. 48, D.Lgs. n. 546/1992), con riferimento ai ricorsi presentati a decorrere da tale data. E', infatti, stabilito che, con riferimento ai **ricorsi presentati a partire dal 1° febbraio 2011**, sono aumentate da un terzo al **40%** le sanzioni previste, determinate sulla base degli importi irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione. La

stessa modifica riguarda il limite di tali somme aggiuntive, che devono essere almeno pari al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Tavola n. 3 - Conciliazione giudiziale (art. 48, comma 6, D.Lgs. n. 546/1992)

| SANZIONE fino al 31 gennaio 2011 | SANZIONE VIGENTE dal 1° febbraio 2011 | DECORRENZA |
|--|---|---|
| Un terzo | 40% | Ricorsi presentati dal 1° febbraio 2011 |

Processi verbali di constatazione

Per i processi verbali di constatazione (art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997), in caso di accettazione integrale delle pretese del Fisco, senza contraddittorio, la **riduzione** a un ottavo della sanzione minima passa a **un sesto della sanzione minima**. Possono formare oggetto di adesione solo i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni “sostanziali” in materia di imposte sui redditi, IVA e IRAP. L'adesione è inoltre possibile per le violazioni, sempre di natura sostanziale, relative all'IRAP, all'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le norme in materia di accertamento delle imposte sui redditi, quali, ad esempio, i contributi previdenziali che si determinano nella dichiarazione dei redditi.

Tavola n. 4 - Adesione agli inviti e ai processi verbali di constatazione (artt. 5 e 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997)

| SANZIONE fino al 31 gennaio 2011 | SANZIONE VIGENTE dal 1° febbraio 2011 | DECORRENZA |
|---|--|----------------------------------|
| Un ottavo del minimo | Un sesto del minimo | Atti emessi dal 1° febbraio 2011 |

La decorrenza dipende dall'atto emesso dall'Ufficio
Per la decorrenza di questa norma occorre però attendere l'emissione degli atti da parte dell'Agenzia delle Entrate. Questo perché la norma che disciplina la fase transitoria di passaggio dalle vecchie alle nuove sanzioni, ne prevede l'applicazione, con riferimento agli atti definibili emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° febbraio 2011.

Le previsioni della legge di stabilità 2011 (art. 1, comma 20 della legge 13 dicembre 2010, n. 220) **non trovano applicazione** per i **processi verbali di constatazione emessi dalla Guardia di finanza**, così come per quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate. La norma è invece applicabile nei casi di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 218/1997, relativamente all'atto di definizione dell'accertamento parziale conseguente al processo verbale. Deve però trattarsi di **accertamento parziale** previsto dall'art. 41-bis del D.P.R. 600/1973 e dall'art. 54, quarto comma, del decreto IVA, D.P.R. n. 633/1972, emesso dall'Ufficio a decorrere dal 1° febbraio 2011. Al riguardo, è irrilevante la data in cui viene notificato l'accertamento parziale al contribuente.

ESEMPIO

Il contribuente, che nel mese di dicembre 2010, ha ricevuto un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza e il conseguente avviso di accertamento parziale è stato emesso dall'Ufficio nel mese di gennaio 2011, nel caso di definizione, potrà

ancora fruire della riduzione a un ottavo della sanzione minima.

Invece, un altro contribuente che nel mese di dicembre 2010 ha ricevuto un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza e il conseguente avviso di accertamento parziale è stato emesso dall'Ufficio nel mese di febbraio 2011, nel caso di definizione, è escluso che possa fruire della riduzione a un ottavo della sanzione minima. In questo caso, potrà fruire della riduzione a un sesto della sanzione minima.

Adesione agli inviti al contraddittorio con sanzione più alta

A partire dagli inviti al contraddittorio emessi dagli Uffici delle Entrate dal 1° febbraio 2011, in caso di definizione, la riduzione a un ottavo della sanzione minima, applicabile fino al 31 gennaio 2011, passa a **un sesto della sanzione minima**.

Ravvedimento

Aumenta, infine, anche la misura delle sanzioni in caso di ravvedimento spontaneo (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), per le **violazioni** commesse a decorrere **dal 1° febbraio 2011**. Pertanto, in caso di ravvedimento per i **tardivi o omessi versamenti**:

- la **sanzione del 30%**, che si poteva ridurre a un dodicesimo del minimo (cioè al 2,5%), si **riduce a un decimo del minimo** (cioè al 3%), purché il relativo versamento venga eseguito nel **termine di 30 giorni** dalla data della commissione della violazione;
- la **sanzione del 30%**, che si poteva ridurre a un decimo del minimo (cioè al 3%), si **riduce a un ottavo del minimo** (cioè al 3,75%), se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il **termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione

periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Nel caso di **ravvedimento per l'omessa presentazione** della dichiarazione, se viene presentata **entro 90 giorni** dal termine di scadenza la sanzione di 258 euro, che si poteva ridurre a un dodicesimo del minimo (cioè a 21 euro, con troncamento dei decimali), si **riduce a un decimo della sanzione** (cioè a 25 euro, con troncamento dei decimali). Le stesse riduzioni, a un dodicesimo o a un decimo del minimo, sono applicabili, a partire dalle violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, alle sanzioni previste in misura diversa dal 30%.

Tavola n. 5 - Ravvedimento operoso (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997)

| SANZIONE fino al 31 gennaio 2011 | SANZIONE VIGENTE dal 1° febbraio 2011 | DECORRENZA |
|---|---|-----------------------------------|
| Omesso versamento regolarizzato nei 30 giorni - Un dodicesimo del minimo | - Un decimo del minimo | - Violazioni dal 1° febbraio 2011 |
| Regolarizzazione della dichiarazione omessa nei 90 giorni - Un dodicesimo del minimo | - Un decimo del minimo | - Violazioni dal 1° febbraio 2011 |
| Violazioni sostanziali e omesso versamento regolarizzate entro il termine della dichiarazione successiva - Un decimo del minimo | - Un ottavo del minimo | - Violazioni dal 1° febbraio 2011 |

Nuovi accertamenti esecutivi dal 1° luglio 2011

Per gli avvisi di accertamento relativi a IVA, IRPEF, IRES e IRAP notificati dal 1° luglio 2011 per i periodi d'imposta dal 2007 in poi, l'**espropriazione forzata dei beni** del debitore **inizierà**, in genere, **passati 90 giorni dalla notifica, senza necessità di emettere la cartella** di pagamento. L'avviso di accertamento dovrà informare il destinatario che, dopo trenta giorni dal termine per il pagamento, la riscossione avverrà anche con l'esecuzione forzata (art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122). Per l'Agenzia delle Entrate, sarà possibile pagare a rate le somme dovute, applicando le regole attualmente vigenti sulla rateazione delle cartelle. Ciò per la ragione che l'art. 29, comma 1, lett. g), secondo periodo, della Manovra 2010 (D.L. n. 78/2010) fa espressamente rinvio alla dilazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973. La **dilazione di pagamento**, quindi, potrà essere concessa dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e, quindi, dopo il decorso del termine per il pagamento delle somme dovute nonché degli ulteriori trenta giorni previsti per l'affidamento del carico all'agente stesso.

Sanzioni da ravvedimento

Una risposta fornita dalle Entrate ha riguardato l'eventuale **scomputo delle sanzioni** pagate a titolo di ravvedimento, nelle ipotesi di **violazioni commesse in più periodi** di imposta. Per l'Agenzia delle Entrate, le sanzioni pagate a titolo di ravvedimento non possono essere scomputate. Questo perché, a parere delle Entrate, il principale effetto dell'istituto del ravvedimento, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997, consiste nella rimozione spontanea degli effetti provocati dalla violazione di norme tributarie, nonché nel versamento in misura ridotta delle sanzioni, con le modalità e nei termini ivi previsti. Con la C.M. 23 luglio 1998, n. 192/E, l'Amministrazione finanziaria ha

precisato che, nell'ipotesi di progressione delle violazioni, il ravvedimento relativo a una violazione non dipende dal ravvedimento delle altre, fermo restando il potere degli Uffici finanziari di irrogare le sanzioni previste per le violazioni non oggetto di regolarizzazione. Pertanto, nell'ipotesi di violazioni commesse in più periodi di imposta, **non è deducibile dalla sanzione irrogata** nell'ultimo atto emesso, con eventuale applicazione del cumulo giuridico, **quanto pagato a titolo di ravvedimento** per sanare alcune violazioni delle annualità interessate, considerato che le medesime violazioni, se sanate mediante il ravvedimento, non possono essere contestate dall'Ufficio e conseguentemente non partecipano al calcolo della sanzione unica. La stessa Agenzia delle Entrate ricorda, infine, che con la C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E, è stato, altresì, chiarito che, ai fini del ravvedimento, le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in quanto le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni.

Interessi in caso di accertamento con adesione

In un'altra risposta, l'Agenzia delle Entrate si è occupata degli interessi applicabili in caso di accertamento con adesione e pagamento dei relativi interessi, sia quelli dovuti a partire dall'anno accertato fino al momento del perfezionamento dell'adesione, sia quelli dovuti per i pagamenti a rate.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'art. 6 del decreto 21 maggio 2009 è intervenuto a disciplinare il tasso degli interessi dovuti per ritardato pagamento, prevedendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2010, sulle maggiori imposte emergenti dall'accertamento con adesione (di cui all'art. 8 del D.Lgs. 19

giugno 1997, n. 218), versate nei termini previsti, si applica la **percentuale di interessi** pari al **3,5%**. Per ciò che concerne, invece, gli **accertamenti con adesione perfezionati fino al 31 dicembre 2009**, sulle maggiori imposte dovute si applica il tasso d'interesse di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602/1973, nella **misura del 2,75%** fino al 30 settembre 2009 e del **4%** dal 1° ottobre al 31 dicembre 2009 (tasso così modificato dall'articolo 2 del decreto 21 maggio 2009, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 136 del 15 giugno 2009). Per gli **interessi connessi al pagamento rateale dell'atto di definizione**, l'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 prevede espressamente che <<Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione ...>>. Il citato tasso è variato tre volte negli ultimi tre anni: infatti, dal 3% stabilito dal decreto 12 dicembre 2007, con decorrenza 1° gennaio 2008, si è passati all'1%, misura stabilita dal decreto 4 dicembre 2009, con decorrenza 1° gennaio 2010, per passare alla misura dell'1,5% fissata dal decreto 7 dicembre 2010, con decorrenza 1° gennaio 2011. In proposito, l'Agenzia delle Entrate avverte che la **misura del tasso di interesse legale** deve essere **determinata con riferimento all'annualità** in cui viene **perfezionato l'atto di accertamento** con adesione, rimanendo **costante** anche se il versamento della rate si protrae negli anni successivi.

ESEMPIO

In caso di un accertamento con adesione perfezionato nel 2010, il tasso di interesse legale è pari all'1%, anche se le rate saranno corrisposte negli anni successivi. La definizione del concordato IVA e/o delle imposte dirette si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, o con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia.

Interessi uguali anche per l'adesione ai processi verbali di constatazione

In tema di interessi, anche l'adesione al processo verbale di constatazione segue le regole sopra previste per l'accertamento con adesione, sia per quanto riguarda gli **interessi applicabili alle maggiori imposte** dovute, sia per quanto riguarda gli **interessi dovuti nel caso di pagamento rateale**, fatta eccezione per la data di decorrenza del calcolo di questi ultimi. Per l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione, l'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997, introdotto dall'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, al comma 3, prevede che “le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'art. 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale”.

La **comunicazione all'Agenzia delle Entrate**, direzione provinciale o ufficio territoriale, di adesione del contribuente ai processi verbali di constatazione (**PVC**), che deve intervenire entro i trenta giorni successivi alla data della consegna del verbale, **comporta l'accettazione integrale delle pretese del Fisco**, senza possibilità di contraddittorio. L'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione della comunicazione di adesione all'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio territoriale.

Tavola n. 6 - Interessi: vecchie e nuove misure a confronto

| Rimborsi o pagamenti | Misure vigenti fino al 31 dicembre 2009 | Misure vigenti | Norma di riferimento | Differenze |
|--|--|--|--|--|
| Tasse e imposte indirette dovute all'erario (per ogni semestre compiuto) | 1,375% semestrale | 1% semestrale dal 1° gennaio 2010 | Art. 1, legge 26 gennaio 1961, n. 29 | meno 0,375% semestrale |
| Rimborso di tasse e imposte indirette non dovute all'erario (a decorrere dalla data della domanda di rimborso) | 1,375% semestrale | 1% semestrale dal 1° gennaio 2010 | Art. 5, legge 26 gennaio 1961, n. 29 | meno 0,375% semestrale |
| Rimborso di imposte pagate (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione) | 2,75% annuo e 1,375% semestrale | 2% annuo e 1% semestrale dal 1° gennaio 2010 | Art. 44, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 | meno 0,75% annuale meno 0,375% semestrale |
| Rimborso di imposte con procedura automatizzata (a decorrere dal secondo semestre successivo alla presentazione della dichiarazione) | 2,75% annuo e 1,375% semestrale | 2% annuo e 1% semestrale dal 1° gennaio 2010 | Art. 44-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 | meno 0,75% annuale meno 0,375% semestrale |
| Rimborsi IVA | 5% annuo | 2% annuo dal 1° gennaio 2010 | Artt. 38-bis e 38-ter, D.P.R. n. 633/1972 | meno 3% annuale |
| Imposte o maggiori imposte iscritte a ruolo (a decorrere dal giorno successivo alla scadenza) | 2,75% annuo (fino al 30 settembre 2009) | 4% annuo dal 1° ottobre 2009 | Art. 20, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 | più 1,25% annuale |
| Dilazione di pagamento di imposte | 4% annuo (fino al 30 settembre 2009) | 4,5% annuo dal 1° ottobre 2009 | Art. 21, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 | più 0,50% annuale |
| Sospensione della riscossione | 5% annuo (fino al 30 settembre 2009) | 4,5% annuo dal 1° ottobre 2009 | Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 | meno 0,50% annuale |
| Pagamenti a rate di IVA, UNICO e 730 | 6% (misura chiesta dal Fisco fino al 30 giugno 2009) | 4% annuo a decorrere dai pagamenti delle imposte dovute in relazione alle dichiarazioni presentate dal 1° luglio 2009, UNICO 2009 compreso | Art. 20, D.Lgs. n. 241/1997 | meno 2% annuale |
| Pagamenti rateali in seguito ai controlli automatici o formali delle dichiarazioni | 3,5% annuo | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 (misura confermata) | Art. 3-bis, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 | nessuna differenza |
| Imposte di successione e donazione | 5% annui a scalare | 3% annuo a scalare per le dilazioni concesse dal 1° | Art. 38, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 | meno 2% annuale |

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 39

| | | gennaio 2010 | | |
|--|---|---|--|-----------------------------|
| Rimborso dell'imposta di successione, ipotecaria e catastale | 4,5% per ogni semestre compiuto | 1% per ogni semestre compiuto dal 1° gennaio 2010 | Art. 42, comma 3, e 37, comma 2, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (imposte sulle successioni), e art. 13, comma 4, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (imposte ipotecarie e catastali) | meno 3,5% per ogni semestre |
| Imposte dovute in seguito a liquidazione automatizzata o controllo formale delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'Iva e dell'Irap | 2,75% annuo | 3,5% annuo a decorrere dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 | Artt. 2, comma 2, e 3, comma 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 | più 0,75% annuale |
| Somme dovute in seguito alla rinuncia all'impugnazione dell'accertamento versate nei termini | 2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973) | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 | Art. 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 | più 0,75% annuale |
| Imposta di registro, di donazione, ipotecaria e catastale | 1,375% semestrale | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 | Artt. 54, comma 5, e 55, comma 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 | Più 0,75% annuale |
| Tasse sulle concessioni governative, e tasse automobilistiche la cui gestione è di competenza dello Stato | 1,375% semestrale | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 | D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641 | più 0,75% annuale |
| Imposte dovute a seguito di accertamento con adesione versate nei termini | 2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973) | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 | Art. 8, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 | più 0,75% annuale |
| Imposte dovute a seguito di conciliazione giudiziale versate nei termini | 2,75% annuo (art. 20, D.P.R. n. 602/1973) | 3,5% annuo dal 1° gennaio 2010 | Art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 | più 0,75% annuale |
| Somme dovute per le imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali | 4,5% per ogni semestre compiuto | 2,5% per ogni semestre compiuto | Art. 37, comma 1, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 | meno 2% semestrale |

Nota bene: l'art. 6 del decreto 21 maggio 2009, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 136 del 15 giugno 2009, fissa nella misura del **3,5% annuo** gli **interessi** dovuti per le somme versate nei termini, in caso di **rinuncia all'impugnazione dell'accertamento** (art. 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), **accertamento con adesione** (art. 8, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), e **conciliazione giudiziale** (art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546). Invece, per i **pagamenti rateali**, sugli importi delle **rate successive** alla prima, le norme relative (artt. 8 e 15, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 e art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) dispongono che sono dovuti gli **interessi legali** del **3%** annuo fino al 31 dicembre 2009, dell'**1%** annuo dal 1° gennaio 2010 e dell'**1,5%** annuo dal 1° gennaio 2011.

Compensazioni nel Mod. F24 in caso di debiti iscritti a ruolo scaduti

di **Salvina Morina (*)** e **Tonino Morina (**)**

(*) Esperto fiscale

(**) Esperto fiscale – professore della Scuola Superiore di Economia e Finanze di Roma

LA NOVITA'

Dal 18 febbraio 2011, è ufficiale il blocco delle compensazioni nell'F24 in caso di debiti erariali scaduti iscritti a ruolo per un importo superiore a 1.500 euro. Si rischiano sanzioni del 50% e diventa complicato anche ravvedersi, soprattutto perché, a causa delle novità in tema di sanzioni, il contribuente deve stare attento a determinare la giusta misura per rimediare all'eventuale errore.

Per l'Agenzia delle Entrate, il divieto di compensare i crediti scatta in caso di debiti scaduti iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro, **per imposte erariali, cioè IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute alla fonte e addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione.**

► **Riferimenti**

–Ministro dell'Economia e delle finanze, decreto 10 febbraio 2011

–Agenzia Entrate, circolare 15 febbraio 2011, n. 4/E

–Agenzia Entrate, risoluzione 21 febbraio 2011, n. 18/E

–D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 31

–D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, comma 1

all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è **vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro**, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il divieto alla compensazione fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo, si aggiunge alla “stretta” dei crediti IVA introdotta con effetto dal 2010. Le cartelle per le quali è in corso un pagamento a rate non si considerano debiti erariali scaduti.

Attenzione

Per l'Agenzia delle Entrate, il divieto di compensare i crediti scatta in caso di **debiti scaduti iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro**, per imposte erariali, cioè **IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute erariali e addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione.** Una conferma in questo senso è nella circolare 4/E del 15 febbraio 2011, nel punto in cui, al paragrafo 11 “Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi”, l'Agenzia afferma che “Quanto ai tributi cui fa riferimento, devono intendersi, ad esempio, le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura”. Al riguardo, però, l'Agenzia delle Entrate, oltre a fornire i chiarimenti indispensabili sulle nuove regole, dovrà chiarire sia quali sono le “altre imposte indirette”, sia quali sono esattamente le addizionali sui tributi diretti.

Con qualche mese di ritardo, è stato finalmente pubblicato il provvedimento che detta le regole sul blocco delle compensazioni dei crediti nel modello F24 in caso di cartelle di pagamento definitive con debiti erariali scaduti. E' stato infatti approvato l'atteso decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 10 febbraio 2011, pubblicato sulla G.U. n. 40 del 18 febbraio 2011, emanato a seguito della Manovra 2010 (art. 31, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), che ha per titolo “Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi”. Il comma 1 del richiamato art. 31 stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, la **compensazione** dei crediti di cui

Mod. F24 accise per lo scambio crediti con debiti a ruolo

Lo scambio crediti con debiti a ruolo va fatto nel modello “**F24 accise**”, che è reperibile esclusivamente in formato elettronico sul sito

Internet www.agenziaentrate.gov.it. Con la risoluzione n. 18/E del 21 febbraio 2011, l’Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo da indicare nell’F24 accise in caso di compensazione di crediti con debiti iscritti a ruolo. Si tratta del **codice tributo RUOL**, denominato “Pagamento mediante compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori – art. 31, comma 1, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78”. Nel modello “F24 Accise”, il codice è esposto nella **sezione “Accise/Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione”**, in corrispondenza degli “importi a debito versati”. Nella stessa sezione, **nel campo “ente”**, si indica la **lettera “R”**. **Nel campo “prov.”** si indica la **sigla della Provincia** di competenza dell’agente della riscossione presso il quale il debito risulta in carico. Il campo “codice identificativo”, il campo “mese” e il campo “anno di riferimento” non devono essere compilati.

Stretta dei crediti IVA dal 2010

Nel 2009, con effetto dal 2010, sono state introdotte delle norme con l’obiettivo di rendere più rigorosi i controlli per contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti IVA inesistenti (art. 10, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102). La stretta sulle compensazioni dei crediti **IVA annuali o infrannuali** riguarda solo i casi in cui il contribuente **compensa** nel modello F24 il **credito IVA** con i versamenti di altri

tributi, contributi e premi. Le norme sono invece **irrilevanti** nel caso in cui il contribuente esegue la vecchia **compensazione “IVA da IVA”**, sia se esegue la compensazione interna, senza presentare il modello F24, sia se presenta il modello F24 per evidenziare la compensazione fatta.

Compensazione del credito IVA per importi superiori a 10mila euro

La compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all’anno, per importi superiori a 10mila euro annui, può essere effettuata a partire **dal giorno sedici del mese successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione** annuale o dell’istanza da cui il credito emerge.

Ad esempio...

Dal 2011, il credito IVA annuale relativo al 2010, per importi superiori a 10.000 euro annui, può essere usato solo a partire dal 16 marzo 2011 (se, naturalmente, la dichiarazione annuale è presentata entro il mese di febbraio 2011), nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma.

Dichiarazioni con il “visto” sui crediti superiori a 15mila euro

I contribuenti, che intendono usare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, dovranno **chiedere al responsabile del centro di assistenza fiscale** l’apposizione del **visto di conformità dei dati delle dichiarazioni** predisposte dalle quali emerge il credito, che sono conformi alla relativa documentazione e

alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile. Il “visto di conformità” può essere **rilasciato anche dagli iscritti negli albi** dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei **ruoli di periti ed esperti** tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Dichiarazioni con il “visto” alternativo

E' prevista un'alternativa al visto di conformità, che devono chiedere i contribuenti che intendono usare in compensazione crediti relativi all'IVA per **importi superiori a 15.000 euro annui**. L'alternatività al visto di conformità è possibile, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, cioè i **soggetti collettivi, società di persone** e assimilati, e **società di capitali**, nei casi in cui è esercitato il **controllo contabile** di cui all'art. 2409-*bis* del codice civile, che è stata cioè verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA e che è stata verificata la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Regole da seguire prima dell'utilizzo

dei crediti

Come si è detto, alla **stretta dei crediti IVA**, introdotta con effetto dal 2010, si aggiunge, a partire dal 2011, il **divieto alla compensazione dei crediti**, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro. A seguito del provvedimento che blocca le compensazioni nel modello F24, prima di usare i crediti, il contribuente deve **verificare la sua posizione con l'agente della riscossione**, Equitalia o altro agente della riscossione competente per territorio, e valutare che **non ci siano debiti erariali** iscritti a ruolo per importi **pari o superiori a 1.500 euro**. Il divieto di compensare i crediti riguarda i debiti a ruolo a titolo definitivo, a norma dell'articolo 14, del D.P.R. n. 602/1973, per imposte erariali e relativi accessori, aggi e spese per l'agente della riscossione, e per i quali è scaduto il termine per il pagamento. I crediti d'imposta spettanti al contribuente possono essere usati solo dopo avere **estinto il debito iscritto a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Il debito iscritto a ruolo scaduto e non pagato per imposte dovute all'erario segna il punto di partenza per l'utilizzo dei crediti che si possono compensare nell'F24. A norma dell'art. 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, del 10 febbraio 2011, il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali, è effettuato dai contribuenti mediante l'esercizio in compensazione dei crediti relativi alle imposte medesime, attraverso il sistema del **versamento unificato, con il modello F24**. E' possibile usare i crediti erariali per pagare debiti iscritti a ruolo per tributi erariali di **qualsiasi importo**, anche non scaduti. Il contribuente può perciò usare in compensazione i crediti per il versamento parziale delle pendenze maturate presso l'agente della riscossione, essendo sanzionata qualunque altra compensazione. E' inoltre possibile usare il credito per l'**estinzione dei debiti per oneri accessori**, comprensivi gli aggi e le spese a favore dell'agente. Insomma, i crediti servono per estinguere, prima i debiti in cartella, poi il resto.

Attenzione

Rimane libera da vincoli la **compensazione dei crediti**, se i debiti iscritti a ruolo non riguardano debiti di natura erariale quali, per esempio, i contributi previdenziali INPS, l'ICI, la TARSU, la TOSAP o i premi INAIL. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire se sono “liberi” da vincoli i crediti d'imposta spettanti al contribuente quali, ad esempio, i crediti per investimenti nelle aree svantaggiate o ad altro titolo. Poiché la norma prevede il divieto di compensazione dei crediti di cui all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, considerato che i crediti d'imposta per investimenti o per altro titolo non sono richiamati tra i crediti di cui al richiamato art. 17, si deve ritenere che questi particolari crediti siano utilizzabili liberamente, sempre nel rispetto degli specifici vincoli dettati dalle norme agevolative.

Sanzioni per indebite compensazioni

I contribuenti che, in presenza dei vincoli dettati dalla nuova norma, “dribblano” il divieto di usare i crediti, sono soggetti ad una **sanzione del 50%** in caso di indebita compensazione se esistono debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti. La penalità elevata può essere però **ridotta** con il **ravvedimento “breve”** o “lungo” o con la **definizione agevolata** in presenza di atto di contestazione.

Attenzione alla data in cui si commette la violazione

Per determinare la **giusta riduzione della sanzione** in caso di ravvedimento, si deve distinguere tra **violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011** e violazioni commesse a **partire dal 1° febbraio 2011**.

E' stabilito che a decorrere **dal 1° gennaio 2011**, la compensazione dei crediti, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento (art. 31, comma 1, della Manovra 2010). In caso di inosservanza del divieto alla compensazione, si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori

e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. E' bene però ricordare che, con comunicato stampa del 14 gennaio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che fino alla data di pubblicazione del provvedimento, cioè **fino al 18 febbraio 2011**, che fissa le regole sul predetto divieto, **il blocco delle compensazioni è sospeso**: non saranno applicate sanzioni in presenza di compensazioni a condizione che il credito residuo copra almeno l'importo del ruolo scaduto. In pratica, le sanzioni entrano a regime dal 19 febbraio 2011.

Ravvedimento fino al 31 gennaio 2011

In caso di inosservanza del divieto alla compensazione, con applicazione della sanzione del 50%, per le violazioni commesse dal 1° gennaio fino al 31 gennaio 2011, la sanzione potrà essere **ridotta a un dodicesimo del minimo**, per il ravvedimento breve, entro 30 giorni, o a **un decimo del minimo**, per il ravvedimento lungo (4,17% per il ravvedimento breve; 5% per il ravvedimento lungo). Sono anche dovuti gli **interessi legali** dell'1,5% annuo, che è la misura applicabile dal 1° gennaio 2011.

Ravvedimento dal 1° febbraio 2011

In caso di inosservanza del divieto alla compensazione, con applicazione della sanzione del 50%, per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, le **riduzioni** da ravvedimento breve o lungo, cioè a **un decimo del minimo**, per il ravvedimento breve, o a **un ottavo del minimo**, per il ravvedimento lungo, vanno rapportate alla sanzione del 50% (5% per il ravvedimento breve; 6,25% per il ravvedimento lungo).

Definizione agevolata per la sanzione del 50%

Per la sanzione del 50% è altresì applicabile la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Il predetto art. 16, comma 3, nel testo applicabile per le violazioni

commesse a partire dal 1° febbraio 2011, dispone che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, è possibile definire la controversia con il **pagamento** di un importo pari ad **un terzo della sanzione** indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Attenzione - Sanzioni per chi sbaglia

Da qualche anno, è diventato più difficile pagare le tasse senza sbagliare. La difficoltà nei pagamenti e nelle compensazioni dei versamenti con i crediti, è causata dai mille numeri del modello F24, tra codici tributo, causali tributo e altri numeri e codici alfa numerici, che si arricchiscono spesso di altri codici per ogni nuovo tributo o credito d'imposta che viene introdotto. A queste difficoltà, occorre aggiungere le novità sulla stretta dei crediti IVA, in vigore dal 2010, e le novità, in vigore dal 2011, in tema di compensazione dei crediti in presenza di debiti iscritti a ruolo di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine per il relativo pagamento. Per chi sbaglia, sono previste diverse **misure di sanzioni** applicabili, che sono le seguenti:

- **30%** per gli omessi o tardivi versamenti, o per le indebite compensazioni di crediti esistenti, ma non utilizzabili (art. 13, D.Lgs. n. 471/1997);
- **dal 100 al 200%**, in caso di compensazioni con crediti inesistenti fino a 50mila euro (art. 27, comma 18, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2);
- **200%**, per chi utilizza crediti inesistenti per pagare somme dovute per un ammontare superiore a 50mila euro per ciascun anno solare; in questo caso, scatta anche il reato di natura penale, con la reclusione da sei mesi a due anni, di cui all'articolo 10-quater del decreto legislativo 74/2000 (art. 7, D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito dalla legge 9 aprile 2009, n. 33);
- **50%**, per le compensazioni effettuate in presenza di debiti iscritti a ruolo di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine per il relativo pagamento (art. 31 della Manovra 2010).

**Ravvedimento più caro
dal 1° febbraio 2011**

Con le novità introdotte negli ultimi due

anni, diventa complicato ravvedersi, anche perché occorre tenere conto che dal 1° febbraio 2011 sono **più alte le sanzioni** rispetto a quelle applicabili fino al 31 gennaio 2011. Dal 1° gennaio 2011 è **aumentata la misura degli interessi legali**, che è passata all'**1,5%** annuo, mentre fino al 31 dicembre 2010 si applica la misura dell'1% annuo. Aumenta infine anche la misura delle sanzioni in caso di ravvedimento spontaneo, per le violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011. Pertanto, per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011:

- in caso di **ravvedimento “breve”**, la sanzione, che si poteva ridurre a un dodicesimo del minimo, si riduce a un decimo del minimo, purché il relativo versamento venga eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della commissione della violazione;
- in caso di **ravvedimento “lungo”**, la sanzione, che si poteva ridurre a un decimo del minimo, si riduce a un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Ad esempio...

Per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, in caso di compensazioni con crediti inesistenti fino a 50mila euro con sanzione applicabile nella misura del 100%, il contribuente deve:

- la sanzione del 10%, a condizione che esegua il relativo versamento nel termine di 30 giorni dalla data della commissione della violazione;
- la sanzione del 12,5%, a condizione che esegua il versamento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.

Sono anche dovuti gli interessi legali **dell'1,5% annuo** dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno in cui si paga con il ravvedimento. Fino al 31 dicembre 2010, gli interessi legali sono dovuti nella misura **dell'1 per cento**.

Tavola n. 1 - Le regole sui divieti alla compensazione con debiti a ruolo

| | |
|--|---|
| Limite | Divieto alla compensazione dei crediti fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro |
| Le imposte erariali | Il divieto di compensare i crediti scatta in caso di debiti scaduti iscritti a ruolo per imposte erariali, cioè IVA, IRPEF, IRES, IRAP, ritenute alla fonte e le addizionali sui tributi diretti, nonché le altre imposte indirette, quali l'imposta di registro, le imposte di successione e donazione. |
| Pagamenti parziali per i debiti a ruolo, anche non scaduti | E' ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte |
| Debiti scaduti | Il divieto di compensare i crediti riguarda i debiti a ruolo a titolo definitivo, ex articolo 14, D.P.R. n. 602/1973, per imposte erariali e relativi accessori, aggi e spese per l'agente della riscossione, e per i quali è scaduto il termine per il pagamento. Le cartelle per le quali è in corso un pagamento a rate non si considerano "debiti erariali scaduti" |
| Cartelle di pagamento non definitive | Dal divieto alla compensazione dei crediti sono esclusi i debiti iscritti a ruolo, anche se scaduti, relativi ad accertamento dell'Ufficio non ancora definitivi (articolo 15, D.P.R. 602/1973) |
| Vecchie compensazioni libere" da vincoli | I contribuenti che eseguono la compensazione "vecchia" o "interna" sono esclusi da qualsiasi divieto. Restano perciò "libere", ad esempio, le compensazioni "IVA da IVA" "IRPEF da IRPEF" "IRES da IRES" |
| Sanzioni del 50% per chi "dribbla" il debito | Nei confronti del contribuente che, in presenza dei debiti a ruolo scaduti, esegue compensazioni nel modello F24, si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato |
| Nessuna sanzione fino al 18 febbraio 2011, data di pubblicazione del decreto, a condizione che il credito residuo copra il debito a ruolo scaduto | Con "comunicato stampa" del 14 gennaio 2011 l'agenzia delle Entrate ha affermato che fino alla data di pubblicazione del decreto, cioè fino al 18 febbraio 2011, il blocco delle compensazioni è sospeso: non saranno applicate sanzioni in presenza di compensazioni fatte, a condizione che il credito residuo copra almeno l'importo del ruolo scaduto |
| La lite blocca la sanzione del 50% | È esclusa la sanzione fino al momento in cui è pendente una contestazione giudiziale o amministrativa, fermo restando che la sanzione non potrà comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato |
| Compensazioni del credito IVA e la "stretta" in vigore dal 2010 | In tema di compensazioni con i crediti IVA, occorre considerare che dal 2010, sono state introdotte delle norme con l'obiettivo di rendere più rigorosi i controlli per contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti IVA inesistenti |
| Compensazione del credito IVA per importi superiori a 10mila euro | La compensazione del credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiori a 10mila euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge |
| Dichiarazioni con il "visto" sui crediti IVA superiori a 15mila euro | I contribuenti, che intendono usare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, dovranno chiedere al responsabile del centro di assistenza fiscale l'apposizione del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dalle quali emerge il credito, che sono conformi alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile. E' prevista un'alternativa al visto di conformità, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, cioè i soggetti collettivi, società di persone e assimilati, e società di capitali, nei casi in cui è esercitato il controllo contabile |
| Rimosso il blocco sui rimborsi minimi in presenza di debiti a ruolo fino a 1.500 euro | Dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro. Il richiamato articolo 28 prevede che, in caso di rimborsi spettanti al contribuente, con debiti iscritti a ruolo, l'agente della riscossione comunica all'interessato una proposta di compensazione volontaria che, di fatto, è obbligatoria perché blocca il rimborso. Ora, dal 1° gennaio 2011, la predetta norma non opera per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro, con l'effetto di "sbloccare" i mini rimborsi |

ESEMPI

Applicazione della sanzione del 50% in caso di indebita compensazione dei crediti con debiti iscritti a ruolo

| Debito a ruolo per imposte erariali e accessori con termine pagamento scaduto (1) | Credito per imposte erariali (2) | Importi compensati (3) | Sanzione 50% sul debito delle imposte e accessori iscritti a ruolo (4) | Sanzione 50% sull'ammontare indebitamente compensato (5) | Sanzione applicabile (6) (minore tra gli importi di colonna 4 e 5) |
|--|---|-------------------------------|---|---|---|
| 10.000 | 50.000 | 50.000 | 5.000 | 25.000 | 5.000 * |
| 10.000 | 50.000 | 5.000 | 5.000 | 2.500 | 2.500 * |
| 10.000 | 50.000 | 15.000 | 5.000 | 7.500 | 5.000 * |
| 10.000 | 50.000 | 4.000 | 5.000 | 2.000 | 2.000 * |

- Con comunicato stampa del 14 gennaio 2011, l’Agenzia delle Entrate ha affermato che fino alla data di pubblicazione del decreto attuativo (cioè fino al 18 febbraio 2011), il blocco delle compensazioni è sospeso: non saranno applicate sanzioni in presenza di compensazioni a condizione che il credito residuo copra almeno l’importo del ruolo scaduto. **Attenzione:** con la circolare *13/E dell’11 marzo 2011*, l’agenzia delle Entrate ha fornito degli esempi che non tengono conto del limite del 50% sull’ammontare indebitamente compensato. La norma, articolo 31, comma 1, terzo periodo, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, letteralmente stabilisce: «La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull’iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa e non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all’articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione». Negli esempi forniti dalle Entrate (nel paragrafo 7 «sanzione per indebita compensazione» della circolare 13/E/2011), la sanzione può essere superiore al 50% dell’importo compensato, come nel caso dell’indebita compensazione di 18mila euro, con la sanzione di 12.500 euro, o addirittura con la sanzione pari al 100% dell’indebita compensazione di 25mila euro, in presenza di un debito a ruolo scaduto di 70mila euro. Applicando la regola di salvaguardia i risultati, rispetto a quelli forniti dalle Entrate sono diversi:
 - in presenza di un debito di 25mila euro e di una compensazione pari a 18mila euro, la sanzione è di 9mila euro e non di 12.500 euro;
 - in presenza di un debito per 70mila euro e di compensazione per 25mila euro, la sanzione è di 12.500 euro e non di 25mila euro.

Qualora non si applicasse la norma di salvaguardia, che prevede il limite del 50% di quanto indebitamente compensato, le sanzioni potrebbero pure risultare diverse in presenza di due contribuenti che eseguono indebite compensazioni frazionate, ma di importi differenti tra di

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 47

loro, anche se il totale indebitamente compensato è uguale. Proprio per l'incongruenza dei risultati a cui si perverrebbe applicando la norma nei modi indicati dall'agenzia delle Entrate, si attendono, con urgenza, nuovi chiarimenti (*si vedano gli articoli pubblicati sul Sole 24 – Ore di sabato 12 marzo 2011 “Compensazioni con multe salate”, domenica 13 marzo 2011 “Su ruoli e compensazioni giro di vite delle Entrate” e martedì 15 marzo 2011*). Ecco, di seguito, alcuni esempi di applicazione delle sanzioni per chi non rispetta il divieto alla compensazione in presenza di debiti erariali a ruolo scaduti per importi superiori a 1.500 euro, mettendo a confronto le modalità di calcolo:

- *indicate dall'agenzia delle Entrate nella circolare 13/E dell'11 marzo 2011;*
- con le modalità di calcolo che tengono conto della clausola di salvaguardia in base alla quale *“La sanzione ... non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato”, articolo 31, comma 1, terzo periodo DL 78/2010).*

Le sanzioni per chi “dribbla” il divieto (in base alle indicazioni delle Entrate, circolare 13/E/2011)

| (1) | (2) | (3) | (4) |
|--|--|---|---|
| DEBITO SCADUTO ISCRITTO A RUOLO PER IMPOSTE ERARIALI | COMPENSAZIONI EFFETTUATE NEL MODELLO F24 | SANZIONE 50% RIFERITA AL DEBITO SCADUTO | SANZIONE APPLICABILE (MINORE TRA 2 E 3) |
| 25.000 | 25.000 | 12.500 | 12.500 |
| 25.000 | 18.000 | 12.500 | 12.500 |
| 70.000 | 25.000 | 35.000 | 25.000 |
| 70.000 | 90.000 | 35.000 | 35.000 |
| 25.000 | 10.000 | 12.500 | 10.000 |

Le sanzioni per chi “dribbla” il divieto (in base alla norma che prevede: “La sanzione ... non può essere comunque superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato”, articolo 31, comma 1, terzo periodo DL 78/2010)

| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
|--|--|---|--|---|
| DEBITO SCADUTO ISCRITTO A RUOLO PER IMPOSTE ERARIALI | COMPENSAZIONI EFFETTUATE NEL MODELLO F24 | SANZIONE 50% RIFERITA AL DEBITO SCADUTO DI COLONNA 1 | SANZIONE 50% RIFERITA ALL'IMPORTO INDEBITAMENTE COMPENSATO DI COLONNA 2 | SANZIONE APPLICABILE (MINORE TRA 3 E 4) |
| 25.000 | 25.000 | 12.500 | 12.500 | 12.500 |
| 25.000 | 18.000 | 12.500 | 9.000 | 9.000 |
| 70.000 | 25.000 | 35.000 | 12.500 | 12.500 |
| 70.000 | 90.000 | 35.000 | 45.000 | 35.000 |
| 25.000 | 10.000 | 12.500 | 5.000 | 5.000 |

***Le regole per rimediare ad errori, omesse presentazioni,
le sanzioni e gli interessi dovuti***

***Unico 2011: il tipo di dichiarazione,
le correzioni e integrazioni***

Salvina Morina

Tonino Morina

Le dichiarazioni annuali dei redditi, dell’Iva e dell’Irap possono essere oggetto di correzioni o integrazioni. La correzione si distingue dalle integrazioni, per la ragione che la dichiarazione correttiva è quella che può essere presentata entro i termini ordinari di scadenza, mentre le dichiarazioni integrative, sia se a favore del contribuente, sia se a sfavore, si presentano dopo la scadenza del termine. Nella seconda facciata del modello **Unico 2011 persone fisiche, per i redditi del 2010**, subito dopo l’indicazione del codice fiscale, si deve specificare il tipo di dichiarazione che si presenta, barrando le relative caselle. La prima casella “redditi” deve essere barrata se viene presentata la dichiarazione dei redditi. Ci sono poi altre caselle, da barrare in base al tipo di dichiarazione che si presenta insieme a quella dei redditi, come, ad esempio, **il modello Iva 2011, per i contribuenti tenuti alla dichiarazione unificata, modello Unico 2011**. La denominazione “Unico” sta per “modello unificato compensativo”; è chiamato così perché consente:

- * l’unificazione di più dichiarazioni;
- * di compensare i debiti e i crediti dei vari tributi, contributi e premi.

La denominazione di Unico è però superata in quanto, a seguito delle novità recate dalla manovra d’estate 2009, di cui al decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dal 2010, il modello “Unico” non è più “Unico”. Infatti, mentre fino a qualche anno fa, era possibile comprendere nell’Unico, i redditi, l’Iva, l’Irap e il modello 770, già dal 2009 l’Unico ha compreso solo l’Iva e i redditi, anche perché, dalla modulistica del 2009, si è “separata” la dichiarazione Irap, cioè il modello per l’imposta regionale sulle attività produttive. Peraltro, dopo le novità sulla stretta dei crediti Iva introdotte a partire dal 2010, ex articolo 10, del decreto legge 78/2009, per la dichiarazione annuale Iva relativa al 2009, i contribuenti che intendevano usare in compensazione, o chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva, potevano non comprendere tale dichiarazione nel modello Unico, presentando la dichiarazione annuale a partire dal mese di febbraio. In questo caso, l’Unico non è più una dichiarazione unificata, perché contiene solo i redditi.

La correttiva nei termini

Nella seconda facciata del modello **Unico 2011 persone fisiche, per i redditi del 2010**, sono presenti altre caselle che vanno barrate nel caso di dichiarazione correttiva o integrativa. Il contribuente che, dopo avere presentato la dichiarazione annuale Iva, Irap, modello Unico

compreso, si accorge di avere commesso errori o dimenticanze può presentare una dichiarazione “correttiva nei termini”, barrando sul frontespizio l’apposita casella. Può essere il caso di un contribuente che, nel mese di agosto **2011**, **presenta il modello Unico 2011** persone fisiche e che, prima della scadenza del termine, fissata per il **30 settembre 2011**, si accorge di avere dimenticato di indicare alcuni oneri sostenuti nell’anno **2010**. Egli può presentare, entro il **30 settembre 2011**, in via telematica un nuovo modello Unico, completo in tutte le sue parti, che sostituisce integralmente il primo modello **Unico 2011** già presentato. Nelle istruzioni per la compilazione del modello **Unico 2011** persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione correttiva nei termini”, si legge che nell’ipotesi in cui il contribuente intenda, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “Correttiva nei termini”. In tal modo è possibile esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente. I contribuenti che presentano la dichiarazione per integrare la precedente, devono effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute.

Se dal nuovo modello Unico risulta un minor credito dovrà essere versata la differenza rispetto all’importo del credito utilizzato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione.

Se dal nuovo modello Unico risulta, invece, un maggior credito o un minor debito la differenza rispetto all’importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, ovvero come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

L’integrazione di Unico a favore senza sanzioni

Nel caso in cui il contribuente intende invece presentare una dichiarazione integrativa, sono previste due caselle, una che riguarda la “dichiarazione integrativa a favore” e l’altra che riguarda “la dichiarazione integrativa”, cioè quella a sfavore del contribuente.

Al riguardo, nelle istruzioni per la compilazione del modello **Unico 2011** persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “integrazione della dichiarazione”, si legge che scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione, il contribuente può rettificare o integrare la stessa presentando, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, una nuova dichiarazione completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo d’imposta cui si riferisce la dichiarazione.

Presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria.

Per quanto riguarda quest’ultima, si ricorda che sono considerate valide anche le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l’applicazione delle sanzioni.

Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una “dichiarazione integrativa a favore”, barrando la relativa casella, specifica infatti che sta presentando una dichiarazione a favore dopo la scadenza del termine. La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 50

errori od omissioni contenuti nel modello *Unico 2010 presentato entro il 30 settembre 2010 (differito al 5 ottobre 2010 a causa di un guasto ai servizi telematici)* in via telematica. La rettifica a favore del contribuente che, per esempio, si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello *Unico 2010 presentato lo scorso anno nei termini*, non è soggetta a sanzioni perché riguarda una dichiarazione “bonaria”: il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando il modello *Unico 2010, entro il 30 settembre 2011*, barrando la casella “dichiarazione integrativa a favore” e senza pagare alcuna sanzione. Le sanzioni sono infatti previste per chi, non avendo presentato la dichiarazione, la presenta entro 90 giorni o per chi paga meno del dovuto. Non è invece punibile chi ha pagato più del dovuto e, prima di presentare la dichiarazione relativa all’anno successivo, in questo caso prima di presentare il modello *Unico 2011, per i redditi del 2010*, chiede la rettifica della precedente dichiarazione presentata nei termini.

Nelle richiamate istruzioni per la compilazione del modello *Unico 2011* persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione integrativa a favore”, si legge che questa casella deve essere barrata nei seguenti casi:

- presentazione di una dichiarazione integrativa, a norma dell’articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l’indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d’imposta o di un minor credito; in questo caso l’eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere usato in compensazione a norma del decreto legislativo 241/1997, ovvero richiesto a rimborso;
- presentazione di una dichiarazione integrativa, a norma dell’articolo 2, commi 8 e 8 bis, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell’imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all’esercizio dell’attività di controllo.

L’integrazione di Unico a sfavore con sanzioni e interessi

Il contribuente che segnala nel frontespizio di presentare una “dichiarazione integrativa”, specifica infine che sta presentando una dichiarazione a suo sfavore, cioè con l’indicazione di maggiori somme dovute. In proposito, nelle istruzioni per la compilazione del modello *Unico 2011* persone fisiche, parte seconda “guida alla compilazione della dichiarazione”, al paragrafo 3 “compilazione del frontespizio”, alla voce “dichiarazione integrativa”, si legge che questa casella deve essere barrata in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa:

- nelle ipotesi di ravvedimento previste all’articolo 13 del decreto legislativo 472/1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo; può essere il caso, ad esempio, di un contribuente che ha presentato nei termini *l’Unico 2010* e intende integrarlo per indicare alcuni redditi che aveva ommesso in sede di presentazione di *Unico 2010*; questa dichiarazione può essere presentata entro il *30 settembre 2011*, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche; sono dovuti i maggiori tributi, le sanzioni in misura ridotta e gli interessi;
- nell’ipotesi prevista dall’articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l’indicazione di un minore reddito o,

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 51

comunque, da cui consegue un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni; per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

Nel caso di presentazione della “dichiarazione integrativa”, è necessario evidenziare nella stessa quali quadri o allegati della dichiarazione originaria sono oggetto di aggiornamento e quali non sono stati invece modificati.

Pertanto, nelle caselle relative ai quadri compilati presenti nel riquadro “Firma della dichiarazione” e nelle caselle presenti nel riquadro “Tipo di dichiarazione” del frontespizio della dichiarazione integrativa, in sostituzione della barratura, dovrà essere indicato uno dei seguenti codici:

“1” quadro o allegato compilato senza modifiche sia nella dichiarazione originaria sia nella dichiarazione integrativa;

“2” quadro o allegato compilato nella dichiarazione integrativa, ma assente o compilato diversamente nella dichiarazione originaria ;

“3” quadro o allegato presente nella dichiarazione originaria ma assente nella dichiarazione integrativa.

Le dichiarazioni “a favore”, “a sfavore” e quelle “dimenticate” nel cassetto

Si deve rilevare che, come previsto per legge:

➤ la dichiarazione “a favore”, cioè con crediti a favore del contribuente, può essere presentata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (articolo 2, comma 8 bis, Dpr 322/1998;

➤ la dichiarazione “a sfavore”, cioè con debiti del contribuente, può invece essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (articolo 2, comma 8, Dpr 322 del 1998).

In aggiunta alle dichiarazioni a favore e quelle a sfavore, esiste anche una terza casistica di dichiarazioni: quelle “dimenticate” nel cassetto e non presentate, di cui si viene a conoscenza magari dopo qualche anno. Negli ultimi anni, è infatti in aumento il numero delle dichiarazioni che risultano “omesse” al sistema dell'anagrafe tributaria. Sono frequenti i casi di contribuenti che, pur essendo obbligati a presentare tutti gli anni le dichiarazioni Iva, redditi e Irap, si trovano con degli anni per i quali non le hanno presentate. Esistono anche casi di contribuenti che, avendo dimenticato di presentare una dichiarazione con importi a credito, presentano la successiva, riportando i crediti della dichiarazione omessa. In questi casi, il sistema dell'anagrafe tributaria, in sede di controllo automatizzato della dichiarazione presentata, a norma dell'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 e dell'articolo 54-bis, del decreto Iva, Dpr 633/1972, non riconoscerà i crediti riportati in quanto non risulta presentata la dichiarazione dell'anno precedente. La conseguenza è che, con la comunicazione di irregolarità inviata

dall'agenzia delle Entrate, sarà chiesto al contribuente di pagare le somme relative ai crediti “sconosciuti” al Fisco, cioè quelli riportati dalla dichiarazione “omessa”, con l'aggiunta di sanzioni e interessi. Il rimedio a queste “dimenticanze” può essere sanato presentando le dichiarazioni anche dopo qualche anno, fermi restando i poteri di controllo dell'agenzia delle Entrate in tema di regolarità dei versamenti, dei crediti e di tutti gli elementi risultanti dalle dichiarazioni presentate in ritardo e considerate “omesse” per legge, con la conseguente applicazione delle sanzioni dovute per l'omessa presentazione e per gli eventuali versamenti omessi o eseguiti in ritardo. E' infatti previsto che la dichiarazione annuale dei redditi, dell'Iva o dell'Irap, presentata dopo 90 giorni dalla scadenza è considerata “omessa”. Il rimedio di presentare le dichiarazioni considerate “omesse” può essere conveniente per i contribuenti che hanno regolarmente pagato le somme dovute, ma che si accorgono dopo qualche anno che non è stata presentata una dichiarazione annuale. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle somme dovute in base agli imponibili in esse indicati. Esistono anche casi di contribuenti, con dichiarazione “omessa” perché presentata dopo i 90 giorni, con crediti legittimamente risultanti dalla dichiarazione considerata “omessa” riportati dal contribuente nelle dichiarazioni successive. Crediti che sono stati anche usati in compensazione con i versamenti da fare. Rimangono comunque fermi i poteri dell'ufficio locale delle Entrate che può sempre controllare la legittimità dei crediti usati in compensazione, anche se risultanti da una dichiarazione omessa, perché presentata dopo i 90 giorni dalla scadenza. Al riguardo, per i contribuenti che si “dimenticano” la dichiarazione nel cassetto, valgono i chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate, nella circolare 54/E del 19 giugno 2002. Per chiarezza, si riportano la domanda e la risposta relative a un contribuente che aveva eseguito i versamenti in ritardo ma non aveva presentato la dichiarazione.

“Domanda. Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane comunque quella fissa di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto l'imposta risulta comunque versata dal contribuente?

Risposta. Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997 Ovviamente, il ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza. Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo”. Le regole previste per le dichiarazioni annuali dei redditi, valgono anche per le dichiarazioni annuali dell'Iva e dell'Irap. Insomma, per chi si è “dimenticato” di presentare la dichiarazione, che magari ha poi presentato dopo un anno, ma ha pagato tutte le somme dovute o ha chiuso la dichiarazione a

credito, la sanzione applicabile varia da 258 euro a 1.032 euro. L'eventuale atto di contestazione che sarà notificato al contribuente potrà anche essere definito con la riduzione a un quarto della sanzione, o a **un terzo** della sanzione, **con riferimento agli atti emessi a partire dal 1° febbraio 2011**, effettuando il pagamento entro i 60 giorni previsti dopo la notifica dell'atto.

I tipi di ravvedimenti

Sono diversi i tipi di ravvedimento individuati dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Con il ravvedimento, tenendo conto delle sanzioni applicabili **per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011**, i contribuenti possono sanare:

➤ il mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme risultanti dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo; attenzione: il ravvedimento è possibile solo per i tributi; non si possono cioè sanare i mancati pagamenti dei contributi Inps, anche se si versano con lo stesso modello F24;

➤ le violazioni relative al contenuto della dichiarazione non incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo e che non ostacolano un'attività di accertamento in corso; ad esempio, l'omessa o errata indicazione dei dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e del suo rappresentante; redazione della dichiarazione non in conformità al modello approvato dal Ministero delle Finanze;

➤ gli errori e le omissioni nelle dichiarazioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo; le irregolarità sanabili sono di due tipi:

a) errori rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73; ad esempio, errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte; indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni di imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti di imposta; la sanzione del 30 per cento della maggiore imposta dovuta o del minor credito usato si riduce al **3,75% (un ottavo del 30%)** a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;

b) errori ed omissioni non rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute a norma degli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73; ad esempio, omessa o errata indicazione di redditi; errata determinazione di redditi, esposizione di indebite detrazioni d'imposta ovvero di indebite deduzioni dall'imponibile; la sanzione del 100% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito spettante si riduce al **12,5 per cento (un ottavo del 100%)** a condizione che, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, venga presentata la dichiarazione integrativa e venga eseguito il pagamento della sanzione ridotta, delle imposte dovute e degli interessi;

➤ la mancata presentazione della dichiarazione entro il termine prescritto.

Entro 90 giorni la sanzione minima di 258 euro si riduce a un decimo

I contribuenti che presentano l'Unico entro 90 giorni dalla scadenza possono valersi del ravvedimento spontaneo previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 1, comma 20, della legge **13 dicembre 2010, n. 220** (cosiddetta **legge di stabilità 2011**). La lettera c) del suo comma 1 dispone: “La sanzione è

ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza ... ad un **decimo** del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni”.

Due sanzioni per l'Unico completo in ritardo

Per i contribuenti che presentano l'Unico in ritardo, ma entro novanta giorni dalla scadenza, sono quindi applicabili tante distinte sanzioni per ogni dichiarazione compresa nella dichiarazione unificata. Le sanzioni possono essere anche **due**. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico **2011** entro il **30 settembre 2011**, lo presenta tardivamente in via telematica entro il **29 dicembre 2011**. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico **2011**, contenente le **due** dichiarazioni dei **redditi e dell'Iva**. Per la tardiva presentazione delle **due** dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un **decimo** del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di **25** euro, cioè un **decimo** di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale **50 euro**. Nei confronti dei contribuenti, che non pagano la penalità ridotta ad un **decimo** del minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente, sempre entro i novanta giorni dal termine originario di scadenza, è applicabile il cumulo giuridico, che è invece escluso in caso di ravvedimento spontaneo. Resta però fermo che, anche in caso di applicazione del cumulo giuridico, l'eventuale definizione agevolata può essere fatta pagando comunque un importo non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Infatti, l'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 472/97, come modificato dall'articolo 1, comma 20, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (cosiddetta **legge di stabilità 2011**), stabilisce che, **con riferimento agli atti emessi a partire dal 1° febbraio 2011**, «È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un **terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un **terzo** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso». Nel caso del contribuente che presenta tardivamente l'Unico entro novanta giorni dal termine di scadenza, ma non paga le sanzioni ridotte ad un **decimo** del minimo, la definizione agevolata comporta perciò un pagamento comunque non inferiore a un **terzo** del minimo. Ad esempio, se l'Unico comprende i **redditi e l'Iva**, la definizione agevolata può essere fatta, pagando un **terzo** del minimo per ciascuna dichiarazione presentata tardivamente. Il **terzo** del minimo corrisponde a **86** euro (un **terzo** di 258 euro, con troncamento dei decimali) per ciascuna dichiarazione, in totale **172 euro**. È evidente che il contribuente che presenta la dichiarazione tardiva entro i novanta giorni dal termine, fa bene se paga entro lo stesso termine le **due** penalità ridotte ad un **decimo** del minimo, che corrispondono complessivamente a **50 euro** (25 euro, cioè un **decimo** di 258 euro con troncamento dei decimali, per **due**).

Pagamento sanzioni con il modello F24

Il contribuente persona fisica che presenta tardivamente in via telematica l'Unico **2011** persone fisiche, comprendente le **due** dichiarazioni, dei **redditi e dell'Iva**, deve versare le relative

penalità con il modello F24, sempre entro lo stesso termine del **29 dicembre 2011**. Nel caso sopra esemplificato, le sanzioni da pagare e i relativi codici tributo da usare sono i seguenti:

• **25 euro** per la dichiarazione dei redditi, a titolo di sanzione altre imposte dirette, codice tributo 8908;

• **25 euro** per la dichiarazione Iva, a titolo di sanzione Iva, codice tributo 8904.

Il contribuente, in luogo dei predetti codici tributo, può anche usare il codice 8911 «sanzione per altre violazioni tributarie» e pagare le **due** penalità cumulativamente, indicando il solo codice 8911. Vale sempre il principio «l'importante è pagare». Il contribuente che si ravvede, per sua e altrui memoria, fa bene a comunicare il ravvedimento eseguito all'agenzia delle Entrate, direzione provinciale o ufficio locale.

Nella comunicazione può anche allegare copia del versamento relativo al ravvedimento eseguito. Per sanare la tardiva presentazione dell'Unico, comprendente le dichiarazioni **dei redditi e dell'Iva**, sono perciò dovuti complessivamente **50 euro**.

Sanzioni dal 100 al 200% per i falsi crediti senza definizione agevolata

Per il calcolo delle sanzioni sui crediti inesistenti, occorre segnalare le novità recate dal comma 8 dell'articolo 10 della manovra d'estate, decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Esso dispone che all'articolo 27, comma 18 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: <<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>>. Il richiamato comma 18 dell'articolo 27, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, stabilisce che l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. L'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 472/1997, dispone che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, è possibile definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un **terzo (attenzione: la riduzione è ad un quarto per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011)** della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un **terzo** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Il comma 2 dell'articolo 17, del decreto legislativo 472/1997, stabilisce che è ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari a un **terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un **terzo** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. In definitiva, il contribuente che userà in compensazione crediti inesistenti, è punibile con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi, sanzione che è in ogni caso esclusa dalla definizione agevolata, con la riduzione a un **terzo**, come prevista dai predetti articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dall'articolo 1, comma 20, della legge **13 dicembre 2010, n. 220** (cosiddetta **legge di stabilità 2011**), con effetto dalle violazioni commesse a partire dal **1° febbraio 2011**.

Maxi-sanzione sui falsi crediti dal 29 novembre 2008

La sanzione prevista dall'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008, in vigore dal 29 novembre 2008, dal **100 al 200 per cento** della misura dei crediti inesistenti, si applica alle violazioni commesse a decorrere dalla predetta data (**circolare 8/E del 13 marzo 2009**, paragrafo 7, indebite compensazioni). Pertanto, in caso di ravvedimento eseguito dal 29 novembre 2008 per le violazioni commesse a partire da tale data, bisogna distinguere se la violazione integra quella di utilizzo in compensazione di un credito inesistente, o di un credito

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 56

non spettante per l'utilizzo in compensazione, come, ad esempio, nel caso di un importo che eccede il limite annuo di 516.456,90 euro. Nel caso di utilizzo di credito inesistente, **per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011**, le riduzioni da ravvedimento breve o lungo, cioè a un **decimo del minimo**, per il ravvedimento breve, entro 30 giorni, o a un **ottavo del minimo**, per il ravvedimento lungo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione, vanno rapportate alla violazione minima del 100% (**10%** per il ravvedimento breve; **12,5%** per il ravvedimento lungo). Qualora, invece, la violazione commessa sia quella dell'uso di un credito non spettante, le sanzioni ridotte devono essere rapportate a quella del 30% (**3%** per il ravvedimento breve; **3,75%** per il ravvedimento lungo).

Atti di recupero dei falsi crediti entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo

L'atto di recupero dei crediti inesistenti dovrà essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito inesistente.

E' inoltre stabilito che è punito con la sanzione del **200%** della misura dei crediti compensati chi utilizza crediti inesistenti per pagare somme dovute per un ammontare superiore a **50mila euro** per ciascun anno solare (nuovo periodo inserito dall'articolo 7 “controlli fiscali” del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito nella legge 9 aprile 2009, n. 33, dopo il primo periodo del comma 18 dell'articolo 27, decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

Le irregolarità al bivio tra violazioni sostanziali o formali

Per pagare le penalità applicabili in caso di ravvedimento, i contribuenti devono operare una importante distinzione tra violazioni di natura formale e violazioni di natura sostanziale. Sono sanzionabili solo le violazioni di natura sostanziale. Nessuna sanzione è invece applicabile per le violazioni di natura formale o per le violazioni potenzialmente sostanziali che di fatto sono formali. Si considerano «violazioni formali» le omissioni e gli errori che non incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo. Si considerano «violazioni sostanziali» le omissioni e gli errori che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, violazioni rilevabili cioè sia in sede di liquidazione delle somme dovute in base alla dichiarazione prodotta, sia in sede di rettifica della stessa. Oltre alla distinzione tra violazioni «formali» e «sostanziali», esiste una terza distinzione che riguarda le violazioni di natura «potenzialmente sostanziale», in quanto al momento in cui il contribuente esegue il ravvedimento non si sono ancora manifestate. Insomma, l'errore è di natura sostanziale solo sulla carta (si veda la circolare 77/E del 3 agosto 2001).

Modalità e tempi dei ravvedimenti spontanei a partire dalle violazioni commesse dopo il 31 gennaio 2011

(a seguito delle modifiche apportate dall’articolo 1, comma 20, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, cosiddetta legge di stabilità 2011)

1. Chi può chiedere il perdono

I contribuenti, che omettono o eseguono tardivamente adempimenti o versamenti o commettono irregolarità nelle dichiarazioni annuali dei redditi, dell’Irap, dell’Iva, dei sostituti d’imposta (modello 770), possono valersi del ravvedimento.

2. Sanzioni ridotte per chi si pente spontaneamente

I contribuenti che si “pentono” fruiscono delle riduzioni automatiche delle sanzioni applicabili, a condizione che le violazioni oggetto di regolarizzazione non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento -inviti di comparizione, questionari, richiesta di documenti, eccetera - delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Insomma, il perdono deve essere spontaneo.

3. Il perdono per chi omette l’Unico 2011 “on line”

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l’applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. 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. Ad esempio, chi non presenta in via telematica entro **il 30 settembre 2011** l’Unico **2011**, può valersi del ravvedimento, in scadenza il **29 dicembre 2011**.

4. Sanzioni per l’Unico 2011 presentato entro 90 giorni

I contribuenti che presentano Unico **2011** entro novanta giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, devono verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un’autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche **due**. Si può fare l’esempio di una persona fisica che, non presentando l’Unico **2011** entro il **30 settembre 2011**, lo presenta tardivamente in via telematica entro il **29 dicembre 2011**. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico **2011**, contenente le **due** dichiarazioni dei redditi e dell’Iva. Per la tardiva presentazione delle **due** dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a **un decimo** del minimo di ciascuna sanzione. Deve quindi la sanzione minima di **25 euro**, cioè **un decimo** di 258 euro, con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale **50 euro**.

5. I due tipi di ravvedimento: “breve” o “lungo”

Per sanare gli omessi o tardivi versamenti dei tributi, i contribuenti dispongono di due tipi di ravvedimento, meglio conosciuti come ravvedimento “breve” e ravvedimento “lungo”. Il ravvedimento “breve” o “mensile” può essere effettuato entro i 30 giorni successivi alla scadenza; il ravvedimento “lungo” o “annuale” può essere effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è commessa la violazione.

6. Ravvedimento “lungo” dei contribuenti di Unico

I contribuenti tenuti *all’Unico 2011*, sia se persone fisiche, sia se soggetti collettivi, con termine di presentazione in via telematica al **30 settembre 2011**, che hanno omesso o versato tardivamente somme risultanti dalla dichiarazione relativa al **2009, Unico 2010**, o degli acconti per il **2010**, possono, entro la predetta data, valersi del ravvedimento spontaneo. Per questi contribuenti, il **30 settembre 2011** scade anche il termine per presentare una dichiarazione integrativa per correggere errori e omissioni commessi nella dichiarazione precedente Unico **2010**.

7. Il modello Unico 2010 integrativo “on line”

I contribuenti che presentano l’Unico **2011** in via telematica, che devono rimediare a errori commessi nell’Unico **2010**, devono presentare in via telematica la dichiarazione integrativa, modello Unico **2010**, entro il **30 settembre 2011**.

8. Per pagare si usa il modello F24

Tutti i contribuenti, comprese le persone fisiche senza partita Iva, usano il modello F24.

9. Compensabili anche le somme del perdono

Per i versamenti dovuti in seguito a ravvedimento, i contribuenti possono usare in compensazione i crediti indicati nelle dichiarazioni annuali, se non chiesti a rimborso; sono altresì compensabili i crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali, nonché i crediti spettanti al contribuente per nuove assunzioni, investimenti o altro.

10. Il perdono per i tributi

In caso di ravvedimento in materia di Iva, Irap e imposte sui redditi, per sanare omessi versamenti di tributi, il contribuente compila il modello F24 nel quale indica l’importo del tributo, degli interessi, e delle sanzioni del **3% o del 3,75 per cento, cioè delle nuove misure applicabili per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011**. Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Chi si ravvede deve versare con lo stesso modello F24 le somme dovute, più la sanzione del **3% o del 3,75 per cento**, più gli interessi legali dell’ **1,5% annuo** dal giorno successivo alla scadenza del pagamento, fino al giorno di pagamento compreso. Dal **1° gennaio 2011**, gli interessi legali sono applicabili nella misura dell’1,5% annuo. Fino al 31 dicembre 2010, gli interessi legali sono dovuti nella misura dell’1% annuo. **Attenzione: per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011, le sanzioni applicabili sono quelle del 2,5% per il ravvedimento “breve” e del 3% per il ravvedimento “lungo”.**

Le correzioni nei termini di presentazione

Dichiarazioni correttive entro il termine per la presentazione

Nel caso cui il contribuente intende, prima della scadenza del termine di presentazione, rettificare o integrare una dichiarazione già presentata, deve compilare una nuova dichiarazione, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “Correttiva nei termini”.

Correzioni nei termini con versamenti o con crediti

Chi “corregge” nei termini ordinari di scadenza una dichiarazione già presentata, può riportare i redditi non dichiarati in tutto o in parte, ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione, non indicati in tutto o in parte in quella precedente.

Correzioni con versamenti

Chi presenta la dichiarazione per integrare la precedente, deve effettuare il versamento della maggiore imposta, delle addizionali regionale e comunale eventualmente dovute. Se dal nuovo modello risulta un minor credito dovrà versare la differenza rispetto all’importo del credito usato a compensazione degli importi a debito risultanti dalla precedente dichiarazione.

Correzioni con crediti

Se dal nuovo modello risulta, invece, un maggior credito o un minor debito, la differenza rispetto all’importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente potrà essere indicata a rimborso, o come credito da portare in diminuzione di ulteriori importi a debito.

La dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza

Entro 90 giorni, per il Fisco la dichiarazione è “valida”

Sanzione di 258 euro, ravvedibile con il pagamento ridotto a un decimo del minimo

Le dichiarazioni sono considerate valide se presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ferma restando l'applicazione delle sanzioni per il relativo ritardo. 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.

Chi non presenta in via telematica entro il 30 settembre 2011 l'Unico 2011, può valersi del ravvedimento, in scadenza il 29 dicembre 2011. Chi presenta Unico 2011 entro 90 giorni dalla scadenza del termine, per pagare le sanzioni relative alla tardiva presentazione, deve verificare quante sono le dichiarazioni presentate tardivamente, perché a ogni dichiarazione corrisponde un'autonoma sanzione. Le sanzioni possono essere anche due. Si può fare l'esempio di una persona fisica che, non presentando l'Unico 2011 entro il 30 settembre 2011, lo presenta tardivamente in via telematica entro il 29 dicembre 2011. La persona fisica, titolare di partita Iva, entro la predetta data presenta un modello Unico 2011, contenente le due dichiarazioni dei redditi e dell'Iva. Per la tardiva presentazione delle due dichiarazioni, tenuto conto che la sanzione applicabile è di 258 euro per ciascuna dichiarazione, ha diritto alla riduzione a un decimo del minimo di ciascuna sanzione, con troncamento dei decimali. Deve quindi la sanzione minima di 25 euro, cioè un decimo di 258 euro, , con troncamento dei decimali, per ogni dichiarazione presentata tardivamente, in totale 50 euro.

La dichiarazione integrativa a favore entro un anno

Dichiarazioni integrative a favore entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

Nessuna sanzione per chi integra entro un anno la precedente dichiarazione

E' possibile presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, per correggere errori od omissioni, che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito; in questo caso l'eventuale credito risultante da tale dichiarazione può essere usato in compensazione a norma del decreto legislativo 241/1997, ovvero richiesto a rimborso.

La dichiarazione a favore del contribuente può riguardare errori od omissioni contenuti nel modello Unico 2010 presentato entro il 30 settembre 2010 (o entro il 5 ottobre 2010, termine differito a causa di guasti tecnici al sistema Entratel) in via telematica. La rettifica a favore del contribuente che, per esempio, si è dimenticato di indicare oneri sostenuti o versamenti effettuati nel modello presentato lo scorso anno nei termini, ***cioè entro il 30 settembre 2010 (o entro il 5 ottobre 2010)***, non è soggetta a sanzioni perché riguarda una dichiarazione “bonaria”: il contribuente, cioè, corregge una dichiarazione nella quale ha pagato più di quanto doveva. La correzione si esegue, presentando il modello ***Unico 2010, entro il 30 settembre 2011***, barrando la casella “dichiarazione integrativa a favore” e senza pagare alcuna sanzione. Non è infatti punibile chi ha pagato più del dovuto e, prima di presentare la dichiarazione relativa all'anno successivo, in questo caso prima di presentare il modello Unico 2011, per i redditi del 2010, chiede la rettifica della precedente dichiarazione presentata nei termini.

***Le dichiarazioni integrative entro un anno
per correggere errori di natura formale***

***Dichiarazioni integrative per Nessuna sanzione per chi integra entro un
correggere errori di natura formale anno la precedente dichiarazione per
entro il termine previsto per la correggere errori formali
presentazione della dichiarazione
relativa al periodo d'imposta
successivo***

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se viene presentata una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8 bis, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

*Le dichiarazioni integrative entro il quarto anno
per correggere errori di natura formale*

*Dichiarazioni integrative per Nessuna sanzione per chi integra
correggere errori di natura formale entro il 31 dicembre del quarto anno
entro il 31 dicembre del quarto successivo la dichiarazione
anno successivo a quello in cui è presentata per correggere errori
stata presentata la dichiarazione. formali*

I contribuenti possono presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, per la correzione di errori od omissioni non rilevanti per la determinazione della base imponibile, dell'imposta, né per il versamento del tributo e che non siano di ostacolo all'esercizio dell'attività di controllo.

Per le irregolarità di carattere formale, è stabilita la non applicazione di penalità se la regolarizzazione (spontanea) avviene entro il **31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Perciò, nessuna sanzione è applicabile se si presenta una dichiarazione integrativa della precedente presentata nei termini, per correggere errori ed omissioni non incidenti sulla determinazione dei tributi.

Le integrazioni “a sfavore” fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione

Le integrazioni a sfavore del contribuente entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

E' possibile presentare una dichiarazione integrativa, a norma dell'articolo 2, comma 8, del Dpr 322 del 1998, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un minore reddito o, comunque, da cui consegua un minore debito d'imposta o un maggiore credito e fatta salva l'applicazione delle sanzioni.

Scaduti i termini per il ravvedimento, sarà il Fisco a chiedere sanzioni e interessi.

Per le maggiori somme dovute, scaduti i termini per fruire della riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo, le somme dovute, se non versate, le sanzioni e gli interessi saranno chiesti dall'agenzia delle Entrate e dagli istituti previdenziali per gli eventuali contributi dovuti.

Modello F24 per imposte, interessi e sanzioni

I contribuenti che si ravvedono spontaneamente devono pagare con il modello F24: le imposte; gli interessi; le sanzioni.

Il modello F24 consente perciò di pagare con lo stesso modello, tributi, interessi e le sanzioni dovute in seguito a ravvedimento operoso. Per il ravvedimento, è stabilito che il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente al tributo o alla differenza, se dovuti, nonché al pagamento degli interessi. Per pagamento contestuale delle somme per imposte, sanzioni e interessi, si deve intendere che tutti i pagamenti, anche se fatti in giorni diversi, devono essere eseguiti entro i termini. Deve essere chiaro che per “contestualmente” non significa che i pagamenti devono essere fatti tutti nello stesso giorno; significa invece che i pagamenti vanno comunque eseguiti nei termini, anche separatamente. Va anche detto che il termine “contestualmente” può assumere un significato diverso da quello illustrato nei dizionari della lingua italiana. Per chiarezza, si riportano i diversi significati che può assumere il termine “contestualmente”:

- per la lingua italiana;
- per il ravvedimento fiscale;
- per il ravvedimento del tributo annuale dovuto alla camera di commercio.

I diversi significati del termine “contestualmente”

“Contestualmente” per la lingua italiana. Secondo il grande dizionario della lingua italiana Gabrielli, “contestualmente” significa <<nel linguaggio giuridico, in modo contestuale, contemporaneamente>>; contestuale <<nel linguaggio giuridico, detto di fatto compiuto contemporaneamente a un altro fatto e insieme collegati>>; contemporaneamente <<in modo contemporaneo, in uno stesso periodo di tempo>>.

“Contestualmente” per il Fisco. Nel caso di ravvedimento per i tributi, le imposte dirette, l’Iva, le altre imposte sostitutive, le imposte di registro e le altre imposte indirette, il termine “contestualmente”, come espressamente interpretato nella circolare 180/E del 10 luglio 1998 <<non deve essere inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento (rimozione formale della violazione e pagamento delle somme dovute) debbano avvenire nel "medesimo giorno" ma, com’è logico che sia, entro lo stesso “limite temporale” (trenta giorni, un anno, eccetera) previsto dalla norma>>.

“Contestualmente” per la camera di commercio. Per le violazioni sul diritto camerale, il termine “contestualmente” è interpretato nel senso che tutte le incombenze previste dalla legge devono essere eseguite nel medesimo giorno, al fine di contenere i costi di riscossione gravanti sul sistema camerale. Perciò, affinché il ravvedimento ai fini del diritto camerale sia valido, è necessario che il versamento di quanto dovuto per il diritto annuale, gli interessi legali e le sanzioni, sia effettuato con un unico modello F24 e nello stesso giorno (circolare 3587/C del 20 giugno 2005, del ministero delle attività produttive).

I minimi di versamento

| Tributo | Non si paga fino a | Si paga a partire da | Norma di riferimento | Modello di pagamento |
|---------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------------|
|---------|-----------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------------|

Irpef e addizionali

| | | | | |
|---|---|---|---|------------|
| <i>Saldo Irpef modello Unico o 730</i> | <i>12 euro</i> | <i>13 euro</i> | <i>Legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 137</i> | <i>F24</i> |
| <i>Saldo addizionale regionale all’Irpef modello Unico o 730</i> | <i>12 euro</i> | <i>13 euro</i> | <i>Legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 137</i> | <i>F24</i> |
| <i>Saldo addizionale comunale all’Irpef modello Unico o 730</i> | <i>12 euro</i> | <i>13 euro</i> | <i>Legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 137</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Irpef (1)</i> | <i>51,65 euro</i> | <i>52 euro</i> | <i>Legge 23 marzo 1977, n. 97, articolo 1, comma 3</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Irpef redditi soggetti a tassazione separata non soggetti a ritenuta d’acconto (Unico o 730)</i> | <i>Non è previsto alcun limite di esonero</i> | <i>si paga il 20% del reddito</i> | <i>Decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, articolo 1, comma 3,</i> | <i>F24</i> |

Imposte sostitutive del 10% e del 20%

| | | | | |
|---|---------------------------|-----------------------|---|-------------------|
| <i>Imposta sostitutiva del 10% (modello Unico)</i> | <i>12 euro (2)</i> | <i>13 euro</i> | <i>Legge 23 dicembre 2000, n. 388, articolo 13</i> | <i>F24</i> |
| <i>Imposta sostitutiva del 20% (modello Unico)</i> | <i>12 euro (2)</i> | <i>13 euro</i> | <i>Articolo 1, comma 114 legge 244/2007, Finanziaria per il 2008</i> | <i>F24</i> |

Irap

| | | | | |
|--|--------------------------|-----------------------|---|-------------------|
| <i>Irap a saldo (modello Unico)</i> | <i>10,33 (3)</i> | <i>11 euro</i> | <i>Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 30, comma 4,</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Irap persone fisiche (1)</i> | <i>51,65 euro</i> | <i>52 euro</i> | <i>Legge 23 marzo 1977, n. 97, articolo 1, comma 3; Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 30, comma 3</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Irap società di persone e soggetti assimilati (1)</i> | <i>51,65 euro</i> | <i>52 euro</i> | <i>Legge 23 marzo 1977, n. 97, articolo 1, comma 3; Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 30, comma 3</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Irap società di capitali e soggetti assimilati (1)</i> | <i>20,66 euro</i> | <i>21 euro</i> | <i>Legge 23 marzo 1977, n. 97, articolo 1, comma 3; Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 30,</i> | <i>F24</i> |

| | | | | |
|--|--|--|----------------|--|
| | | | <i>comma 3</i> | |
|--|--|--|----------------|--|

Ires

| | | | | |
|---------------------------------|-------------------|----------------|--|------------|
| <i>Saldo Ires modello Unico</i> | <i>12 euro</i> | <i>13 euro</i> | <i>Legge 23 dicembre 2005, n. 266, articolo 1, comma 137</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Ires (1)</i> | <i>20,66 euro</i> | <i>21 euro</i> | <i>Legge 23 marzo 1977, n. 97, articolo 1, comma 3</i> | <i>F24</i> |

Iva

| | | | | |
|---|------------------|----------------|---|------------|
| <i>Saldo annuale modello Iva</i> | <i>10,33 (4)</i> | <i>11 euro</i> | <i>Dpr 16 aprile 2003, n. 126, articolo 3</i> | <i>F24</i> |
| <i>Versamento periodico mensile o trimestrale</i> | <i>25,82</i> | <i>25,83</i> | <i>Dpr 23 marzo 1998, n. 100, articolo 1, comma 4,</i> | <i>F24</i> |
| <i>Acconto Iva</i> | <i>103,28</i> | <i>103,29</i> | <i>Legge 29 dicembre 1990, n. 405, articolo 6, comma 4,</i> | <i>F24</i> |

Ici

| | | | | |
|----------------|--------------|--------------|--|------------|
| <i>Ici (5)</i> | <i>12,00</i> | <i>12,01</i> | | <i>F24</i> |
|----------------|--------------|--------------|--|------------|

Iscrizioni a ruolo

| | | | | |
|------------------------|--------------|--------------|------------------------------------|--|
| <i>Riscossione (6)</i> | <i>16,53</i> | <i>16,54</i> | <i>Dpr 16 aprile 1999, n. 129,</i> | |
|------------------------|--------------|--------------|------------------------------------|--|

Note:

(1) Ai fini degli acconti Irpef, Ires e Irap, l’obbligo dell’acconto scatta se nella dichiarazione dei redditi o Irap, modello Unico, il debito d’imposta è superiore a: 51,65 euro per Irpef e Irap (persone fisiche); 51,65 euro per l’Irap di società di persone e soggetti assimilati; 20,66 euro per l’Ires e l’Irap di società di capitali ed enti soggetti all’Ires. Considerato che nelle dichiarazioni annuali gli importi sono indicati con arrotondamento all’unità di euro, l’obbligo dell’acconto scatta se nella dichiarazione dei redditi o Irap, per i predetti importi di 51,65 euro o 20,66 euro, è indicato un debito d’imposta, rispettivamente, pari o superiore a 52 euro o a 21 euro. A partire da questi importi scatta l’obbligo di versare gli acconti in una o due rate secondo le regole specifiche previste per ciascun tributo.

Misura del 99% per persone fisiche e società di persone. Le persone fisiche devono l’acconto per l’anno in corso nella misura del 99% per l’Irpef e per l’Irap; le persone fisiche che pagano in due volte versano: il 40% del 99%, cioè il 39,6% entro il termine per il saldo dell’anno precedente; il 60% del 99%, cioè il 59,4%, entro novembre. Società di persone e studi associati devono l’acconto nella misura del 99% per l’Irap: chi paga in due volte deve il 40% del 99%, cioè il 39,6% entro il termine per il saldo dell’anno precedente; il 60% del 99%, cioè il 59,4%, entro novembre.

Misura del 100% per società di capitali e altri soggetti Ires. I contribuenti Ires devono l’acconto per l’anno in corso nella misura del 100% per l’Irap e per l’Ires. I soggetti Ires con esercizio che coincide con l’anno solare, che pagano in due volte, devono il 40% entro il termine per il saldo dell’anno precedente; il 60% entro novembre.

(2) Per le imposte sostitutive del 10% o del 20% non è previsto alcun minimo. E’ però stabilito che per l’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi (per il 10%, articolo 13, comma 8, legge 23 dicembre 2000, n. 388; per il 20%, articolo 1, comma 114, legge Finanziaria 2008). Di conseguenza, si applica lo stesso minimo previsto per le imposte sui redditi, cioè quello di 13 euro.

(3) Ai fini Irap è stabilito che l’imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano l’importo di 10,33 euro (20mila delle vecchie lire). Con le leggi regionali il predetto importo può essere adeguato.

(4) Gli importi a saldo dovuti per Iva, Irap, Irpef e relative addizionali e Ires, se versati in unica soluzione sono arrotondati all’unità di euro. Considerato che nelle dichiarazioni annuali gli importi sono indicati con arrotondamento all’unità di euro, i versamenti si eseguono a partire da 11,00 euro (per Iva e Irap) o a partire da 13 euro (per Irpef e relative addizionali e Ires). I “minimi” di esonero sono previsti sia per il pagamento sia per il rimborso. Questo significa che il “minimo”, come esonera dal

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 70

pagamento, esclude che possa essere rimborsato. Gli importi che superano il “minimo” sono dovuti o sono rimborsabili per intero.

Con una modifica al comma 137, dell’articolo 1, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, Finanziaria 2006, viene disposto che sono esclusi dalla compensazione gli importi a credito risultanti dalle dichiarazioni dei redditi (Irpef, addizionali comunali e regionali all’Irpef e Ires) che non superano i dodici euro. La nuova norma, che ha effetto a partire dalle dichiarazioni da presentare nel 2008, vale anche per le dichiarazioni dei redditi presentate con il modello 730 (articolo 1, comma 223, legge 24 dicembre 2007, n. 244, pubblicata sul supplemento ordinario n. 285/L alla Gazzetta ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2007).

(5) Il comma 168, dell’articolo 1 e unico della legge 27 dicembre 2006, n. 296, Finanziaria 2007, ha stabilito che, in mancanza di delibere regolamentari da parte dei Comuni, i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi per gli importi fino a 12 euro. Perciò, ai fini Ici, si paga o si rimborsa a partire da 12,01 euro. L’Ici può essere versata con il modello F24 in sede di dichiarazione dei redditi, modello 730/2008 o modello Unico 2008 (articolo 37, comma 55, decreto legge 4 luglio 2006, n. 223).

(6) In tema di riscossione di importi minimi, occorre tenere presente che, per ragioni di economicità dell’azione amministrativa, è disposto l’abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 32.000 lire, pari a 16,53 euro. Lo prevede il Dpr 16 aprile 1999, n. 129. Esso stabilisce che non si fa luogo all’accertamento, all’iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali di ogni specie comprensivi o costituiti solo da sanzioni amministrative o interessi, qualora l’ammontare dovuto, per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d’imposta non superi l’importo fissato, in 32.000 lire, pari a 16,53 euro. Se l’importo supera le 32.000 lire, pari a 16,53 euro, si fa luogo all’accertamento, all’iscrizione a ruolo e alla riscossione per l’intero ammontare. La norma di favore, che prevede l’abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 32.000 lire, pari a 16,53 euro, non si applica se il credito tributario, comprensivo o costituito solo da sanzioni o interessi, derivi da ripetuta violazione, per almeno un biennio, degli obblighi di versamento concernenti lo stesso tributo. Anche per i tributi locali, è facoltà degli enti locali disporre dei minimi di versamento che possono essere anche diversi in base al tributo.

***Per gli avvisi bonari di Unico, Iva e Irap,
60 giorni in più per sanare le richieste del Fisco***

Tonino Morina

Per le comunicazioni di irregolarità, cosiddetti “avvisi bonari”, di Unico, Iva, Irap e modelli 770, l’invio delle comunicazioni sarà fatto all’intermediario, ma solo se previsto nell’incarico di trasmissione delle dichiarazioni. Per sanare eventuali irregolarità, il contribuente che opta per l’invio dell’avviso telematico all’intermediario e alla contestuale accettazione da parte di quest’ultimo a riceverlo, avrà 60 giorni di tempo in più per procedere alla regolarizzazione, in luogo dei 30 giorni previsti in caso di comunicazione cartacea al contribuente. La doppia scelta, che va fatta in sede di presentazione della dichiarazione mediante la barratura delle caselle “Invio avviso telematico all’intermediario” e “Ricezione avviso telematico”, inserite nel frontespizio, a cura, rispettivamente, del contribuente e dell’intermediario, costituisce la condizione imprescindibile affinché l’avviso telematico sia inviato all’intermediario. Come affermato dall’agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa del 4 novembre 2009, con la “doppia opzione” si ha un doppio beneficio: l’intermediario può gestire tutto il ciclo delle attività connesse alla dichiarazione, mentre il contribuente, oltre a godere di un termine più ampio per regolarizzare la propria posizione, può fare a meno di rivolgersi ai servizi di assistenza dell’agenzia delle Entrate. E’ infatti il professionista ad attivare direttamente l’eventuale fase di gestione delle irregolarità. Con provvedimento del direttore dell’agenzia delle Entrate, Attilio Befera, del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica. Con la circolare n. 47/E del 4 novembre 2009 l’agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in materia. L’avvio della procedura ha già riguardato le dichiarazioni presentate nel 2008 per il periodo d’imposta 2007 per le quali è stato possibile esprimere l’opzione per la domiciliazione degli esiti del controllo automatizzato; pertanto, per le dichiarazioni nel cui frontespizio sono stata barrate le relative caselle, l’agenzia delle Entrate invierà l’avviso telematico all’intermediario, in luogo dell’invio della comunicazione cartacea al contribuente. Nella circolare 47/E, l’agenzia delle Entrate avverte che l’accettazione da parte del professionista, che ha curato la trasmissione della dichiarazione di ricevere l’avviso telematico, può essere dallo stesso revocata qualora sussistano impedimenti di natura oggettiva che ostacolano la gestione degli esiti del controllo automatizzato. In questo caso, l’intermediario deve segnalare tale evenienza mediante l’apposita funzione prevista all’interno di ENTRATEL. La segnalazione deve essere effettuata entro trenta giorni dalla ricezione dell’avviso telematico. Le cause di impossibilità oggettiva che è possibile segnalare sono individuate nelle seguenti fattispecie:

- cessazione del rapporto di assistenza con il contribuente;
- impossibilità a reperire il contribuente;
- altre rilevanti situazioni che giustificano il rifiuto dell’avviso telematico.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 72

La tempestiva segnalazione da parte dell'intermediario comporta, per la posizione cui si riferisce l'avviso telematico, l'automatico invio della comunicazione cartacea tramite raccomandata con avviso di ricevimento direttamente al contribuente.

Nel caso di gravi, ripetuti e immotivati rifiuti alla gestione degli avvisi da parte dell'intermediario, l'ufficio che constati l'insussistenza di motivazione al mancato svolgimento dell'attività procederà alla revoca dell'abilitazione al servizio ENTRATEL.

Comunicazione di Unico, Iva, Irap e modelli 770

Come si è detto, l'invio con mezzi telematici delle comunicazioni degli esiti delle dichiarazioni presentate in via telematica sarà fatto dall'agenzia delle Entrate all'intermediario, ma solo “se previsto nell'incarico di trasmissione”. Solo in questo caso, la comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, sarà inviata all'intermediario che ha presentato le dichiarazioni in via telematica che, di conseguenza, ha l'obbligo di informare il contribuente sugli esiti della dichiarazione, per consentirgli di regolarizzare la dichiarazione e fruire della riduzione delle sanzioni prevista dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. E' infatti stabilito che gli intermediari <<portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462... gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito>> fatto dall'agenzia delle Entrate con mezzi telematici. Il termine di cui al richiamato articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97, <<decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione>> telematica dell'avviso all'intermediario incaricato.

I termini per sanare la comunicazione di irregolarità

Per chiarezza, si riporta l'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97. Esso stabilisce che <<L'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione>> inviata a seguito dei controlli automatizzati <<ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni dovute è ridotto **ad un terzo** e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione>>.

Tenuto conto che il termine di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 462/97 è di 30 giorni, ne consegue che:

- entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, gli intermediari devono portare a conoscenza dei contribuenti interessati gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito;
- a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla trasmissione degli esiti delle dichiarazioni presentate e comunicati all'intermediario incaricato, il contribuente ha trenta giorni di tempo per regolarizzare la dichiarazione; in pratica, il termine per sanare la dichiarazione irregolare diventa di 90 giorni.

Le regole per le dichiarazioni presentate “on line” dal 2008

A chi interessa

La novità riguarda le dichiarazioni annuali dei redditi, dell’Iva, dell’Irap, e dei sostituti d’imposta presentate in via telematica a partire dal 2008, da parte degli incaricati alla presentazione delle dichiarazioni “on line”.

La comunicazione “on line” all’intermediario

A partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2008, l’agenzia delle Entrate comunicherà, con mezzi telematici, all’incaricato abilitato, ***se previsto nell’incarico di trasmissione***, le dichiarazioni che risultano irregolari in seguito alla liquidazione automatizzata.

La condizione prevista dalla norma

Se previsto nell’incarico di trasmissione, l’incaricato alla presentazione telematica, entro trenta giorni dall’invito ricevuto con mezzi telematici, dovrà comunicare ai contribuenti l’esito della liquidazione della dichiarazione.

I tempi per pagare le somme dovute

Il contribuente potrà regolarizzare la dichiarazione pagando le somme dovute, più le sanzioni ridotte al 10% e gli interessi, entro trenta giorni, da calcolare a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della comunicazione inviata all’incaricato. In pratica, il contribuente ha 90 giorni di tempo dalla comunicazione.

Contenuto e modalità della risposta telematica

Con provvedimento del direttore dell’agenzia delle Entrate del 3 novembre 2009, sono stati definiti il contenuto e la modalità della risposta telematica (articolo 2-bis, comma 4, decreto legge 203/2005).

Gli errori formali dell’F24 sanabili senza sanzioni

Gli errori formali commessi dai contribuenti in sede di compilazione del modello F24 non sono sanzionabili. Le sviste sui codici, sui periodi di riferimento e sulla ripartizione tra più tributi dell’importo a debito o a credito indicato con un solo codice, possono essere corrette con una semplice “lettera-ravvedimento”. Da qualche anno è però cambiato il destinatario al quale inviare la lettera. Non più all’ufficio struttura di gestione, presso la direzione Centrale dell’Agenzia delle Entrate di Roma, ma a un qualsiasi ufficio delle Entrate. Gli uffici devono accogliere le istanze dei contribuenti senza null’altro pretendere a condizione che gli errori commessi non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo. I chiarimenti sulla regolarizzazione delle sviste sui modelli F24 sono contenuti nella circolare 5/E del 21 gennaio 2002. La circolare 5/E ammette che molte delle difficoltà incontrate dai contribuenti, nel predisporre correttamente i modelli F24, sono causate dal numero elevato di codici tributo. Ai problemi creati dai mille numeri dell’F24, si aggiungono quelli derivanti dalla compensazione, dalla rateazione e dalla ripartizione degli importi nelle varie sezioni del modello. La stessa circolare avverte che, in considerazione del fatto che gli uffici locali sono dotati di una procedura per correggere le dichiarazioni presentate a partire dal 1999, è stata demandata agli stessi uffici la possibilità di sanare, anche prima della liquidazione delle dichiarazioni cui i versamenti si riferiscono, alcuni errori dei contribuenti. Quest’ultima precisazione della circolare, che gli uffici possono sanare “anche preventivamente alla liquidazione” gli errori commessi dal contribuente, significa che il contribuente può sanare eventuali errori dopo la comunicazione del controllo automatizzato, sempre però a condizione che gli errori commessi non incidono sul pagamento del debito tributario complessivo. La procedura automatizzata consente di rettificare i dati presenti nelle sezioni del modello F24 “erario”, “Regioni” e “Ici ed altri tributi locali”. Gli uffici non dovranno inviare alcuna comunicazione alla struttura di gestione in quanto le funzioni a loro disposizione consentono di individuare le variazioni di imputazione delle somme pagate e di quelle compensate. L’esempio che segue riguarda un contribuente che presenta una lettera di ravvedimento all’ufficio locale delle Entrate per correggere alcuni dati erroneamente indicati nel modello F24 presentato.

Oggetto: istanza per la correzione di dati erroneamente indicati sul modello F24.

Il sottoscritto **Rossi Mario**, nato a Francofonte il 18 agosto 1953 e quivi residente in Via Roma, 23, codice fiscale **RSS MRA 53M18 D768S**,
comunica che

il **14 febbraio 2011** ha effettuato un versamento con il modello F24, per un importo pari a **570,00** euro, riportando erroneamente:

- * il codice tributo **4001**;
- * e l'anno di riferimento **2010**;

in luogo del:

- * codice tributo **6001**;
- * e dell'anno di riferimento **2011**.

Si tratta infatti di un versamento relativo a Iva dovuta per il mese di **gennaio 2011** e non, come erroneamente indicato nel modello F24, di saldo **Irpef relativo al 2010**.

Chiede, pertanto, di procedere alla correzione del modello per imputare le somme versate con il modello F24 di cui si allega copia, secondo le indicazioni sopra comunicate.

Allegati:

- * copia versamento modello F24;
- * copia patente auto SR212XXX, rilasciata il 25 gennaio 1999 dalla Prefettura di Siracusa

Frcofonte, 29 aprile 2011

Firma

Il Fisco semplice non ha soppresso la tassa annuale delle società di capitali

Le semplificazioni “Tremonti” di fine 2001 hanno alleggerito diversi adempimenti fiscali. E’ importante la scomparsa delle inutili vidimazioni e dei formalismi del passato sui libri contabili. Per essere in regola con il Fisco è sufficiente numerare progressivamente i libri e i registri in ogni pagina prima del loro utilizzo. Queste semplificazioni riguardano, in particolare, la soppressione dell’obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell’Iva. ***In verità, va anche detto che l’eccesso di semplificazioni, soprattutto con la scomparsa della bollatura iniziale dei registri, può anche agevolare comportamenti poco lineari da parte di alcuni contribuenti.*** Insomma, dagli assurdi rigidi formalismi del passato, con le denunce alla Procura della Repubblica per avere vidimato i registri con qualche giorno di ritardo, si è passati alle esagerate liberalizzazioni entrate in vigore dall’anno 2001, con la scomparsa della bollatura che, in alcuni casi, agevola gli evasori o i contribuenti meno diligenti. Occorre inoltre avvertire che la soppressione della numerazione e bollatura è influente ai fini della tassa di concessione governativa che resta dovuta dalle società di capitali soggetti Iva per la numerazione e bollatura dei libri sociali. Le novità in materia di soppressione di adempimenti inutili e semplificazioni sono contenute nell’articolo 8 della legge 383 del 18 ottobre 2001, che ha per titolo “Primi interventi per il rilancio dell’economia”. La legge, emanata nell’ambito della manovra dei “100 giorni”, è stata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale 248 del 24 ottobre 2001 ed è entrata in vigore il giorno successivo. I primi chiarimenti sulla soppressione dell’obbligo di bollatura dei libri e dei registri sono stati forniti dalla circolare dell’agenzia delle Entrate 92/E del 22 ottobre 2001.

Resiste la “tassa di anno” per la numerazione e bollatura libri sociali

Le semplificazioni di fine 2001 non hanno modificato la disciplina della tassa di concessione governativa dovuta per la tassa annuale forfetaria per la numerazione e bollatura dei libri sociali delle società di capitali soggetti Iva. La tassa è dovuta annualmente nella misura forfetaria di 309,87 euro, prescindendo dal numero dei libri o registri tenuti e delle relative pagine; questa misura è elevata a 516,46 euro, se il capitale o il fondo di dotazione supera, alla data del 1° gennaio, l’importo di 516.456,90 euro (un miliardo delle vecchie lire).

Tassa di anno in scadenza al 16 marzo

La tassa forfetaria, cosiddetta “tassa di anno”, deve essere corrisposta entro il termine di versamento dell’Iva dovuta per l’anno precedente, quindi, per il **2011, entro il 16 marzo 2011**. Per l’anno di inizio dell’attività la tassa deve essere corrisposta in “modo ordinario” prima della presentazione della relativa dichiarazione di inizio attività nella quale devono essere indicati gli estremi dell’attestazione di versamento. In “modo ordinario” significa che il pagamento della tassa per l’anno di inizio attività, detta “tassa di anno”, deve essere effettuato sul conto corrente postale 6007; per i versamenti di competenza della Sicilia, il pagamento va eseguito sul conto corrente postale 210906. Per l’anno **2011**, le società di capitali che dovevano versare l’importo forfetario annuale entro il **16 marzo 2011** dovevano usare: il modello F24

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 77

“modello di pagamento unificato”; il codice tributo 7085 “tassa annuale vidimazione libri sociali”. Nel modello F24, come anno di riferimento, indicano l’anno “**2011**”.

Libri sociali ancora da bollare

Con le modifiche recate dall’articolo 8 della legge 383/2001 è stato perciò soppresso l’obbligo della bollatura del libro giornale, del libro degli inventari e dei registri obbligatori ai fini delle imposte dirette e dell’Iva, ferma restando la formalità di numerazione progressiva delle pagine. Sono invece esclusi dalla predetta norma agevolativa i libri sociali obbligatori previsti dagli articoli 2421 e 2490 del codice civile e ogni altro libro o registro per i quali l’obbligo della bollatura è previsto da norme speciali. Il richiamato articolo 2421 del codice civile, che si occupa dei libri sociali obbligatori, stabilisce che, oltre i libri e le altre scritture contabili prescritti nell’articolo 2214, la società deve tenere: il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, il libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti. Perciò, nel caso di società che deve tenere uno o più dei predetti libri, rimane fermo l’obbligo della numerazione e bollatura.

Basta la numerazione per i registri Iva e i libri fiscali

La soppressione dell’obbligo della bollatura riguarda anche i registri previsti dalle norme fiscali. Per questi registri rimane, invece, confermato l’obbligo della numerazione progressiva delle pagine che li compongono. Ad esempio, i registri Iva di cui agli articoli 23 (registro delle fatture), 24 (corrispettivi) e 25 (acquisti) del decreto Iva, Dpr 633/72, non sono più soggetti a bollatura. Per la regolare tenuta di questi registri basta perciò numerarli progressivamente in ogni pagina. La stessa semplificazione riguarda le scritture contabili previste ai fini delle imposte sui redditi. Anche per questi registri basta la numerazione progressiva delle pagine. In definitiva, sia per il libro giornale e per il libro degli inventari, sia per i registri previsti da norme tributarie, la numerazione progressiva delle pagine rimane l’unico adempimento a carico dei contribuenti. La numerazione, che deve essere eseguita direttamente dal contribuente obbligato alla tenuta delle scritture, non occorre che sia preventiva per blocchi di pagine. E’ sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina, prima di usarla. In caso di bollatura facoltativa dei libri contabili e di bollatura obbligatoria prevista da leggi speciali rimane ferma la competenza dell’ufficio del registro delle imprese o dei notai. Nelle predette ipotesi, si applicano le regole contenute nella circolare del Ministero dell’Industria 9 gennaio 1997, n. 3407/C che, per evitare una progressività illimitata della numerazione, individua, quale criterio più efficace per semplicità e immediatezza, quello della progressività della numerazione entro “l’anno in cui è effettuata la vidimazione”.

Per la numerazione di libri si indica l’anno contabile

La numerazione del libro giornale, degli inventari e dei registri obbligatori ai fini Iva e delle imposte dirette, per i quali è stato soppresso l’obbligo di bollatura e vidimazione iniziale, e che non sono facoltativamente bollati e vidimati dal contribuente, deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l’indicazione, pagina per pagina, dell’anno cui si riferisce. Ad esempio, ***per il 2011***

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 78

sarà 2011/1, 2011/2, eccetera. L'anno da indicare è l'anno cui fa riferimento la contabilità e non quello in cui è effettuata la stampa delle pagine. Perciò, anche se i libri contabili relativi al 2011 saranno numerati nel 2012, l'anno da indicare è il 2011. La numerazione progressiva delle pagine, che si deve effettuare prima di usarle e per ciascun anno, evita numerazioni con progressività illimitata. Per quanto riguarda la numerazione progressiva del libro degli inventari, se le relative annotazioni occupano solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa (circolare 64/E del 1° agosto 2002).

Bollo di 29,24 euro per inventari e giornale dei contribuenti diversi dai soggetti Irpeg

Per la numerazione dei libri prescritti dal primo comma dell'articolo 2214 del codice civile, cioè del libro giornale e del libro degli inventari, è stato disposto l'aumento dell'imposta di bollo da 14,62 euro, a 29,24 euro, per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (si veda la circolare **11/E del 3 aprile 2006**). Questo aumento riguarda, di norma, gli imprenditori individuali e le società di persone, che sono esonerati dall'obbligo del pagamento della tassa di concessione governativa di 67 euro. L'aumento dell'imposta di bollo non riguarda però le società di capitali che, per la numerazione del libro inventari e del libro giornale, pagano in modo forfetario la tassa sulle concessioni governative. L'imposta di bollo, dovuta per la formalità di numerazione, va pagata prima che il registro sia posto in uso, cioè prima di effettuare le annotazioni sul registro. L'imposta di bollo è assolta mediante marche o bollo a punzone ovvero con il versamento da fare con il modello F23, usando il codice tributo 458T denominato “imposta di bollo su libri e registri”.

Bollo in libertà sulla prima o sull'ultima pagina

Relativamente ai libri giornale e inventari per i quali è stato abolito l'obbligo della bollatura iniziale, è sufficiente che le marche o il bollo a punzone siano apposti sulla prima pagina numerata. In caso di pagamento del bollo con le marche, non è obbligatorio apporre alcuna annotazione sulla pagina in cui sono applicate le stesse marche. Per agevolare i contribuenti, l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 85/E del 12 marzo 2002, precisa che il contribuente è libero di apporre le marche o il bollo a punzone non solo sulla prima pagina numerata, o sulla prima pagina numerata di ogni blocco di cento, ma anche sull'ultima pagina di ciascun blocco di cento, a condizione che l'imposta di bollo sia assolta prima che il libro sia posto in uso, cioè prima di effettuare le annotazioni sulla prima pagina numerata di ciascun blocco di cento pagine. Insomma, nella prima o nell'ultima pagina cambia poco; prevale sempre il principio “l'importante è pagare”.

L'errore formale non è sanzionabile

Si deve anche osservare che l'eventuale numerazione sbagliata delle pagine dei libri contabili, così come l'errata indicazione dell'anno (ad esempio, l'anno **2011 in luogo del 2010**), se non pregiudica il controllo del Fisco, non è sanzionabile perché si tratta di un errore formale. Una conferma in questo senso è nella circolare 92/E del 22 ottobre 2001. In questa circolare, al paragrafo 2.2., l'agenzia delle Entrate afferma che sono punibili con la sanzione prevista dall'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 471/97 <<anche le violazioni delle disposizioni relative alle modalità di tenuta della contabilità di cui agli articoli 39 del Dpr n. 633 del 1972 e 22 del Dpr n. 600 del 1973, qualora ne sia derivato ostacolo all'attività di accertamento. Ove,

invece, le irregolarità rilevate nei libri e nei registri siano di scarsa rilevanza e sempre che non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute, deve ritenersi non più applicabile la sanzione>> da 1.032 euro a 7.746 euro, <<riducibile fino alla metà del minimo, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Quanto sopra premesso, occorre esaminare il trattamento della violazione dell'obbligo di numerazione. Tale obbligo, come preannunciato, non è stato eliminato, sicché la relativa violazione, se riconducibile a un profilo di irregolare tenuta delle scritture contabili che sia di pregiudizio per l'attività di accertamento, è sanzionabile sia se commessa prima dell'entrata in vigore della legge sia se commessa dopo, ai sensi del citato articolo 9 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Ciò si desume indirettamente dall'articolo 7 del decreto legislativo 26 gennaio 2001, n. 32, concernente disposizioni correttive delle leggi tributarie per garantirne la coerenza con lo statuto dei diritti del contribuente, che esclude la punibilità limitatamente a violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta e sul versamento del tributo e che, comunque, non arrecano pregiudizio all'esercizio dell'azione di controllo. Il giudizio sulla natura meramente formale della violazione di cui si tratta deve essere, secondo i criteri interpretativi enunciati nella circolare 77/E del 3 agosto 2001, effettuato in concreto, caso per caso, al fine di valutare - anche in combinazione con eventuali altre irregolarità - la configurabilità di un pregiudizio all'esercizio del potere di controllo>>. Per quanto riguarda la numerazione progressiva del libro degli inventari, nella circolare 64/E del 1° agosto 2002, l'agenzia delle Entrate afferma che, se le relative annotazioni occupino solo poche pagine per ciascuna annualità, l'indicazione dell'anno può essere omessa. Questa indicazione vale anche per altri libri contabili quali, ad esempio, il registro dei beni ammortizzabili e i libri sociali.

LE REGOLE PER LA TENUTA DEI REGISTRI

| TIPO DOCUMENTO | BOLLATURA | NUMERAZIONE | IMPOSTA DI BOLLO | TASSA DI CONCESSIONE GOVERNATIVA |
|--|-----------|--|---|---|
| Registri Iva di cui agli articoli 23 (fatture), 24 (corrispettivi) e 25 (acquisti) del decreto Iva, Dpr 633/72 | NO | Progressiva prima di usare i registri | NO | NO |
| Registro dei beni ammortizzabili e altri registri previsti da norme fiscali quali, ad esempio, il cronologico per i professionisti e le scritture contabili dei sostituti d'imposta | NO | Progressiva prima di usare i registri | NO | NO |
| Libro giornale e libro inventari | NO | Progressiva prima di usare i registri | Persone fisiche e società di persone: 29,24 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (articolo 16, tariffa, parte prima, imposta di bollo, Dpr 26 ottobre 1972, n. 642) | NO |
| Libro giornale e libro inventari | NO | Progressiva prima di usare i registri | Società di capitali: 14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine (articolo 16, tariffa, parte prima, imposta di bollo, Dpr 26 ottobre 1972, n. 642) | E' dovuta annualmente la tassa di concessione governativa nella misura di 309,87 euro, a prescindere dal numero di libri o registri e dal numero di pagine. La tassa è di 516,46 euro, se il capitale sociale o il fondo di dotazione supera, al 1° gennaio, l'importo di 516.456,90 euro (articolo 23, tariffa, Dpr 641/72). |
| Libri sociali di cui all'articolo 2421 del Codice civile (libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale o del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti, libro degli strumenti finanziari emessi) | SI | Progressiva prima della bollatura presso l'ufficio del registro delle Imprese o dal notaio | 14,62 euro per ogni 100 pagine o frazione di 100 pagine | Per le società di capitali si applica il predetto articolo 23, tariffa, concessioni governative, Dpr 641/72. |

Le sanzioni del Fisco sugli errori più frequenti

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

17. Presentazione della dichiarazione

17.1 Dichiarazione tardiva ovvero omessa

Una sanzione per ogni dichiarazione

Domanda. Si intende procedere alla regolarizzazione della tardiva presentazione (entro novanta giorni dal termine) della dichiarazione unica ai fini IRPEG, IRAP ed IVA. Occorre pagare tante sanzioni ridotte quanti sono i tributi oppure è sufficiente corrispondere una sola sanzione?

Risposta. Ai fini della regolarizzazione della tardiva presentazione della dichiarazione unificata IRPEG, IRAP ed IVA, entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, è previsto il pagamento delle sanzioni ridotte ad un ottavo del minimo, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Nel caso in esame è necessario procedere al pagamento della sanzione nella misura ridotta di ***un ottavo del minimo***, prevista per ciascuna delle suddette dichiarazioni presentate tardivamente. L'obbligo di presentazione in forma unificata delle dichiarazioni in oggetto è una mera modalità di adempimento dell'obbligo di presentazione, ferma restando l'autonomia di ciascuna dichiarazione, essendo il relativo obbligo previsto dalle singole leggi d'imposta. Il modello Unico, in altri termini, è un modello unificato mediante il quale è possibile presentare più dichiarazioni fiscali e in particolare la dichiarazione dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta.

Attenzione: le misure della riduzione sono variate nel corso degli anni. Ad esempio, per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, la sanzione può essere ridotta a un decimo del minimo. Pertanto, la dichiarazione annuale presentata con ritardo non superiore a 90 giorni è sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (un decimo di 258 euro, con troncamento dei decimali).

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

La sanzione per la dichiarazione dimenticata nel cassetto

Domanda. Un contribuente ha ommesso di presentare la dichiarazione annuale IVA relativa al 1998. Con riferimento a tale periodo egli ha effettuato, a giugno 1999, un versamento di IVA di ammontare corrispondente a quello che, secondo i registri, sarebbe il debito dell'anno 1998. Qualora in sede di accertamento induttivo l'ufficio dovesse accertare che le operazioni imponibili corrispondono effettivamente a quelle considerate dal contribuente (la cui imposta risulta versata), quale sarebbe la base di commisurazione della sanzione dal 120% al 240% prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997?

Risposta Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 l'imposta dovuta è determinata computando in detrazione i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente non chiesto a rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche eseguite. Il medesimo articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 commina la sanzione, per l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, dal centoventi al duecentoquaranta per cento del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di 258 euro. Ne consegue che, qualora dall'accertamento induttivo emerga una imposta dovuta pari a zero per effetto del regolare versamento del tributo, dovrà essere irrogata la sanzione amministrativa nella misura stabilita dall'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da 258 a 2.065 euro, prevista per il caso in cui non sono dovute imposte.

Circolare 54/E del 19 giugno 2002
Dichiarazione presentata a posta o banche
da contribuente obbligato alla telematica

Domanda. Come è sanzionato il contribuente che nonostante sia obbligato a trasmettere in via telematica la dichiarazione provvede a consegnarla entro il 31 luglio ad un istituto bancario o postale che la accetta regolarmente e rilascia la prevista ricevuta?

Risposta. Le disposizioni dettate dall'articolo 3 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'articolo 3 del DPR 7 dicembre 2001 n. 435, individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione che sono vincolanti per il contribuente. Per i contribuenti tenuti a utilizzare il servizio telematico, difatti, l'obbligo di presentazione della dichiarazione deve ritenersi assolto solo a seguito della corretta e tempestiva ricezione telematica della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tal caso, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del DPR n. 322 del 1998, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante la avvenuta ricezione e non dalla ricevuta della banca o posta cui sia stato erroneamente consegnato il modello cartaceo. Ne consegue che la dichiarazione resa secondo modalità diversa da quella prescritta per la categoria di appartenenza del contribuente (nel caso in esame, la dichiarazione presentata tramite banca o posta in luogo di quella da presentare obbligatoriamente in via telematica) è da ritenersi sanzionabile da 258 euro a 2.065 euro, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato. In tal senso devono intendersi superate le istruzioni in merito date con la circolare del 25 gennaio 2002 n. 6.

Circolare 54/E del 19 giugno 2002

Versamenti eseguiti in ritardo

con dichiarazione omessa

Domanda. Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane comunque quella fissa di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto l'imposta risulta comunque versata dal contribuente?

Risposta. Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ridotta al *sei per cento (ossia un quinto del trenta per cento)* di ogni importo non versato. Ovviamente, il ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza. Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1.032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo.

Attenzione: le misure della riduzione sono variate nel corso degli anni. Occorre infatti ricordare che il ravvedimento è diventato ancora più salato per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011. Questo per la ragione che la riduzione delle sanzioni a un dodicesimo del minimo o a un decimo del minimo applicabile per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011, è passata, rispettivamente, a un decimo del minimo e a un ottavo del minimo. Ne consegue che la sanzione del 30%, per tardivo o omesso versamento, per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011, è del 3% per il ravvedimento “breve” (un decimo del 30%) e del 3,75% (un ottavo del 30%) per il ravvedimento lungo.

17.2 Modello F24

Sanzionabile il modello F24 presentato in ritardo

Domanda. È sanzionabile il contribuente che presenta in ritardo il modello F24 a saldo zero e comunque prima che sia iniziata una qualunque attività di controllo rimuovendo così la causa dell'impedimento dell'attività di controllo cui è subordinata la non sanzionabilità delle violazioni formali?

Risposta. A norma dell'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il modello di pagamento F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a zero, ossia qualora le somme dovute risultino totalmente compensate. L'omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero, determina l'applicazione, ai sensi del successivo comma 4, della sanzione amministrativa di lire 300.000 (154 euro), ridotta a lire 100.000 (51 euro) se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi. Non si applica, invece, alla violazione in esame, la causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, modificato dal decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32, in quanto non si è in presenza di violazione meramente formale bensì di violazione che arreca "pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo".

***La quarta violazione sullo scontrino
fa scattare la chiusura del negozio***

Dal 1° gennaio 2008 è passato da *tre a quattro* il numero delle violazioni in materia di scontrino o ricevute fiscali che fanno scattare la chiusura dell'attività. ***Con una ulteriore novità: le violazioni devono essere commesse in giorni diversi.*** Ai fini della chiusura del negozio, la ***“dimenticanza” di emettere più scontrini nella stessa giornata “pesa” come una singola violazione.*** Dal 1° gennaio 2008, pertanto, la chiusura dell'attività scatta in modo automatico alla quarta violazione distintamente contestata nel corso di un quinquennio, ma in giorni diversi. La stessa sanzione è applicabile nei confronti degli artigiani che si “dimenticano” di emettere quattro ricevute fiscali in giorni diversi. Sono queste le novità recate dall'articolo 1, comma 269, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, Finanziaria 2008, che ha modificato l'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, cambiando la parola “tre” con “quattro” e inserendo nella norma le parole “compiute in giorni diversi”.

La nuova norma che prevede la chiusura dopo la quarta “dimenticanza”

In seguito alle modifiche apportate, il comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 471/97, stabilisce: “Qualora siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, ***quattro*** distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale ***compiute in giorni diversi***, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni a due mesi. In deroga all'articolo 19, comma 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi”. La chiusura, che è disposta dalla direzione regionale dell'agenzia delle Entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente, deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la ***quarta*** violazione.

Chiusura possibile anche se è definita la sanzione principale

Il provvedimento di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, o dell'esercizio, prescinde dall'avvenuta irrogazione della sanzione principale.

La sanzione principale per la ricevuta o lo scontrino

Per la sanzione principale in caso di mancata emissione di ricevute fiscali o scontrini fiscali, è applicabile l'articolo 6, del decreto legislativo 471/97, recante disposizioni in tema di “violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”. Il suo

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 87

comma 3 stabilisce che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Il successivo comma 4 dispone che la sanzione non può essere inferiore a 516 euro. Il contribuente, che riceve l'atto di contestazione con l'irrogazione della sanzione di 516 euro, può comunque fruire della definizione agevolata, pagando, entro il termine previsto per presentare il ricorso, un importo pari a un quarto della sanzione irrogata, cioè 129 euro (25% di 516 euro).

La sanzione per le violazioni sullo scontrino deve essere proporzionata.

In materia di sanzioni per le violazioni sullo scontrino o sulla ricevuta fiscale, manca un “minimo” che renda disapplicabile la sanzione accessoria sulla chiusura dell'esercizio. Sia in campo penalistico, sia in campo tributario, la sanzione deve essere proporzionata alla violazione. E' infatti corretto aumentare il periodo di chiusura dell'esercizio da 1 a 6 mesi (in luogo del periodo da 3 giorni a un mese) quando i corrispettivi non documentati superano complessivamente, per le **quattro** violazioni constatate, l'importo di 50mila euro. Nello stesso tempo, nel rispetto del principio della proporzionalità della sanzione rispetto alla violazione commessa, si potrebbe introdurre una norma che preveda la disapplicazione della sanzione accessoria sulla chiusura dell'esercizio in caso di violazioni con corrispettivi non documentati complessivamente inferiori a 100 euro. Diversamente, c'è il rischio di penalizzare in modo esagerato i contribuenti che vendono beni di importo esiguo, spesso di importi inferiori a un euro, rispetto a quei contribuenti che vendono beni di importi rilevanti, ma che indicano nella ricevuta fiscale o nello scontrino importi inferiori, magari di qualche migliaio di euro. E' infatti diversa la violazione commessa da un barista o da un panificatore, al quale vengono contestate **quattro violazioni** per importi complessivi non superiori a 100 euro, rispetto alle violazioni commesse da un commerciante di mobili che viene “scoperto” per **quattro** volte con omissioni di importi per 40mila euro complessivi.

Domanda

Vorrei sapere qual è la sanzione applicabile in caso di mancata emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale.

Risposta

***LA SANZIONE APPLICABILE
PER CHI “DIMENTICA” LO SCONTRINO***

In caso di mancata emissione di ricevute fiscali o scontrini fiscali, è applicabile l'articolo 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante disposizioni in tema di “violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto”. Il suo comma 3 stabilisce che se le violazioni consistono nella mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto, ovvero nell'emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al cento per cento dell'imposta corrispondente all'importo non documentato. La stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali. Il successivo comma 4 dispone che la sanzione non può essere inferiore a 516 euro. Il contribuente che riceve l'atto di irrogazione sanzione può fruire della definizione della sanzione in via breve, a norma dell'articolo 16 o dell'articolo 17 del decreto legislativo 472/97, cioè, di norma, con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto. In pratica, in caso di sanzione irrogata pari a 516 euro, con la definizione in via breve, si pagherà l'importo di 129 euro (un quarto di 516 euro).

Domanda

Il 27 ottobre 2007, mi è stato elevato un processo verbale di constatazione per in mancato rilascio di uno scontrino fiscale. Vorrei sapere entro quanto tempo mi dovrà essere notificato l'atto di irrogazione sanzione.

Risposta

***I TEMPI PER LA NOTIFICA
DELL'ATTO DI IRROGAZIONE SANZIONI***

Le regole per la notifica dell'atto di irrogazione sanzioni per le violazioni in materia di scontrini fiscali o ricevute fiscali, sono contenute nell'articolo 16-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Esso stabilisce che <<1. L'atto di contestazione previsto dall'articolo 16, relativo alle violazioni previste dall'articolo 6, comma 3>> del decreto legislativo 471/97, cioè le violazioni in materia di scontrini o ricevute fiscali e dell'articolo 11, comma 5, dello stesso decreto legislativo 471/97 per l'omessa installazione dei registratori di cassa <<è notificato al trasgressore entro novanta giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro centottanta giorni se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente>>.

Domanda

Il commerciante che non installa il registratore di cassa è soggetto a sanzioni?

Risposta

**LA SANZIONE PER CHI NON INSTALLA
IL REGISTRATORE DI CASSA**

La risposta è affermativa. Per l'omessa installazione del registratore di cassa è applicabile la sanzione prevista dall'articolo 11, comma 5 del decreto legislativo 471/97. Esso dispone: <<5. L'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale previsti dall'articolo 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, è punita con la sanzione amministrativa da lire due milioni (€ 1.032) a lire otto milioni (€ 4131)>>. Il contribuente, al quale viene notificato l'atto di contestazione, può comunque avvalersi della definizione agevolata con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata, entro il termine previsto per presentare ricorso, cioè, di norma, 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione. Nel caso di irrogazione della sanzione minima di 1.032 euro, potrà quindi definire l'atto di contestazione, pagando entro i 60 giorni dalla notifica, l'importo di 258 euro (25% di 1.032 euro).

Domanda

Il commerciante che non fa eseguire l'intervento di manutenzione del registratore di cassa è soggetto a sanzioni?

Risposta

**LA SANZIONE PER CHI NON SISTEMA
IL REGISTRATORE DI CASSA**

La risposta è affermativa. Si applica l'articolo 6, comma 3, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Esso stabilisce: <<Se non constano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con sanzione amministrativa da lire cinquecentomila (€258) a lire quattro milioni (€ 2.065)>>.

Domanda

E' vero che il cliente, consumatore finale, che esce dal negozio o dal bar senza esibire lo scontrino fiscale non è più sanzionabile?

Risposta

**NESSUNA SANZIONE PER IL CLIENTE
SENZA SCONTRINO FISCALE**

La risposta è affermativa. L'articolo 33, comma 10, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha disposto, a decorrere dal 2 ottobre 2003, la soppressione dell'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente la sanzione applicabile al destinatario dello scontrino o della ricevuta fiscale, che prevedeva una sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro nei confronti del destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della prestazione o nelle sue adiacenze, non esibiva il documento o lo esibiva con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale.

Le novità in tema di sanzioni per l'intermediario

Dal 1° gennaio 2007 sono state ridotte le sanzioni a carico degli intermediari, che commettono degli errori sul visto di conformità e in materia di presentazione telematica delle dichiarazioni annuali. Per le violazioni commesse dagli intermediari, in luogo delle vecchie sanzioni applicabili fino al 31 dicembre 2006, si applicheranno i principi del sistema sanzionatorio in materia tributaria. Gli stessi principi sono applicabili anche per le violazioni dei Centri di assistenza fiscale. Scompaiono così le pesanti sanzioni a carico degli intermediari per le violazioni in materia di visto di conformità o di trasmissione telematica delle dichiarazioni previste dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Fino al 31 dicembre 2006, a norma del suo articolo 7-bis “violazioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni”, in caso di tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati (consulenti del lavoro, dottori commercialisti, ragionieri, centri di assistenza fiscale e gli altri intermediari abilitati), era applicabile la sanzione amministrativa da 516 euro a 5.164 euro. Questa violazione era riferita a ciascuna dichiarazione presentata in via telematica e non al “file” con il quale veniva effettuata la trasmissione. In pratica, se veniva inviato in ritardo un “file” con 50 dichiarazioni, le violazioni applicabili erano cinquanta. Con le novità previste dai commi 33 e 34 dell’articolo 1, e unico, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, Finanziaria 2007, agli intermediari si applicheranno il ravvedimento, il cumulo giuridico, nonché la definizione agevolata delle sanzioni e tutti gli altri principi e istituti del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Le novità in materia di sanzioni a carico degli intermediari sono contenute nei seguenti commi 33 e 34 dell’articolo 1 e unico, della legge Finanziaria 2007, legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Sintesi delle novità

Con le nuove norme, in vigore dal 1° gennaio 2007, è stabilito che:

- anche il Centro di assistenza fiscale per il quale ha operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata;
- per le violazioni commesse dagli intermediari si applicano i principi del sistema sanzionatorio tributario;
- si applica il principio del favor rei, ma se la violazione è stata già contestata al 1° gennaio 2007, non si dà luogo a restituzione di quanto eventualmente pagato.

In base al principio del «favor rei», è stabilito che «Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato» (articolo 3, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che ha per titolo “principio di legalità”).

Per due euro in meno il Fisco ne chiede 800

Capita che il Fisco non colleghi il versamento del contribuente al ravvedimento e che per due euro in meno di interessi si intestardisca a presentare un conto di quasi 800 euro. È quanto accaduto a un contribuente di Milano, destinatario di una cartella di pagamento sbagliata, relativa alla liquidazione automatizzata di Unico 2006, redditi 2005. Tutto nasce da un calcolo non corretto effettuato in Unico 2006, cui si è posto rimedio con una dichiarazione integrativa, presentata il 27 novembre 2006, con un debito Irpef di 545 euro. A complicare la situazione, il 7 luglio, però, era stato utilizzato un credito inesistente di 2.258 euro. Una volta emerso l'errore, il contribuente è corso ai ripari, anche se il ravvedimento è stato diviso in due tranches: 2.818,40 euro a titolo di imposta e interessi e 169,38 euro per sanzioni. Tanta puntigliosità per dire che, alla prova del nove le sanzioni sono superiori di 1,20 euro rispetto al dovuto, mentre per tributi e interessi mancano, a essere precisi, 2,82 euro. Che cosa è successo poi? I controlli automatizzati dell'agenzia non hanno classificato il ravvedimento, così che il contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento per 3.454,56 euro. Per fortuna, c'è l'autotutela, cioè la possibilità di spiegare all'ufficio, carte alla mano, il proprio comportamento. Peccato, che qualche volta, come in questo caso, ci si scontri con un funzionario ligio ai conti, anche a costo di mettere alla prova il buon senso. Infatti l'ufficio continua a contestare un minore versamento a titolo di interessi pari a 2 euro e, pertanto, disconosce il ravvedimento per le sanzioni e gli interessi, pretendendo il pagamento delle sanzioni intere e degli interessi per circa 800 euro.

Tanto zelo non sembra però supportato dalle norme perché, in tema di riscossione di importi minimi, si deve tenere presente che, per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, è disposto l'abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 16,53 euro. In tema di riscossione di importi minimi, occorre tenere presente che, per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, è disposto l'abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 32.000 lire, pari a 16,53 euro. Lo prevede il Dpr 16 aprile 1999, n. 129. Esso stabilisce che non si fa luogo all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali di ogni specie comprensivi o costituiti solo da sanzioni amministrative o interessi, qualora l'ammontare dovuto, per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d'imposta non superi l'importo fissato, in 32.000 lire, pari a 16,53 euro. Se l'importo supera le 32.000 lire, pari a 16,53 euro, si fa luogo all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione per l'intero ammontare. Inoltre, si dimenticano gli insegnamenti contenuti nella lettera-circolare 195/S del 5 agosto 1998. In questo documento, si ricorda agli uffici che l'atto sbagliato è annullabile senza limiti di tempo. La lettera-circolare 195/S specifica che l'autotutela non è un optional e ricorda agli uffici i rischi che corrono in caso di liti temerarie. Infatti, il mancato esercizio dell'autotutela in caso di un atto illegittimo «può portare alla condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto)».

Come finirà la storia? Si può ancora sperare che l'ufficio, nel rispetto dei diritti del contribuente, riconosca di non aver tenuto conto del ravvedimento e, in applicazione di una regola non scritta, quella del buon senso, annulli subito l'atto sbagliato.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 92
La rigidità del sistema di controllo del ravvedimento
può comportare richieste assurde

I controlli del Fisco “dimenticano” i ravvedimenti

Salvina Morina

Tonino Morina

I controlli automatici del Fisco relativi alle dichiarazioni dei redditi, dell'Iva, dell'Irap e dei modelli 770, Unico compreso, si “dimenticano” i ravvedimenti. La conseguenza è che ai contribuenti arrivano le comunicazioni di irregolarità dell'agenzia delle Entrate, cosiddetti avvisi bonari, con richiesta di sanzioni e interessi, proprio per la ragione che il sistema di controllo del Fisco non riconosce il ravvedimento fatto. In questi casi, il contribuente deve fornire all'ufficio i chiarimenti ed esibire la documentazione, in mancanza della quale rischia di pagare le somme indicate nell'avviso bonario. Per fortuna, va detto che le comunicazioni del Fisco, se sbagliate, possono essere corrette da qualsiasi ufficio locale dell'agenzia delle Entrate preposto all'assistenza del contribuente.

Per un euro in meno il Fisco ne pretende diverse migliaia

La precisione fino al puntiglio può costare diverse migliaia di euro. Lo sanno i tanti emuli della signora Longari, che hanno visto sfumare premi milionari per un piccolo errore a un Telequiz, ma se n'è accorto anche un contribuente di Brescia che aveva pagato in ritardo un versamento e ha scelto il ravvedimento spontaneo, che permette di rimediare agli errori con un pagamento ridotto: ha versato l'imposta, corretta, ha aggiunto la sanzione, giusta, ma ha sbagliato per un euro il calcolo degli interessi. Risultato: il sistema di controllo dell'agenzia delle Entrate ha respinto il ravvedimento e ha chiesto le sanzioni nella misura intera. Migliaia e migliaia di euro. Possibile? Di più, reale. Perché i meccanismi automatici aiutano, tagliano i tempi, moltiplicano le operazioni, ma come tutti i cervelloni elettronici sono «stupidi»: dove finiscono la «collaborazione», la «buona fede» e la «tutela dell'affidamento» che lo Statuto del contribuente (è una legge dello stato, la 212/2000) imporrebbero ai rapporti fra chi paga e chi riscuote le tasse? Concetti troppo aerei per l'informatica.

Un euro in meno può costare 27.500 euro

Per avere un'idea del problema, basta fare due calcoli. Un versamento in ritardo di 100mila euro, grazie al «ravvedimento operoso» entro 30 giorni, fino al 1° febbraio si poteva risolvere aggiungendo 2.500 euro, più qualche spicciolo per gli interessi. Un rincaro modesto, pensato proprio per premiare l'atteggiamento del contribuente che si «ravvede» in modo «operoso», cioè attivo e collaborante. Qualsiasi proprietario di casa che si dimentica di pagare la Tarsu e si «ravvede» qualche giorno dopo la scadenza conosce questo principio, seguito anche dalla Rai che chiede una «piccola sovrattassa» (parole dello spot) a chi non paga il canone nei termini. Per il sistema del Fisco, un euro mancante fa inceppare il meccanismo e il “problema” si moltiplica, arrivando a 30mila euro (la sanzione è del 30%). In pratica, un euro in meno potrebbe costare 27.500 euro, tanto è la differenza tra 2.500 euro e 30mila euro. Un'enormità, ma soprattutto un'assurdità.

Il sistema del fisco si “dimentica” che esiste l'errore scusabile

Come sempre nelle questioni fiscali, su quell'euro si possono imbastire erudite battaglie giurisprudenziali. L'«errore scusabile», previsto dalla riforma delle sanzioni (articolo 6, decreto legislativo 472/1997) ferma le penalità quando il mancato pagamento è dovuto a «obiettive condizioni di incertezza» sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, non è questo il caso. La sanzione si ferma anche quando il fatto è commesso «per forza maggiore», ma le ragioni della matematica non possono certo essere ritenute tali. C'è però una regola semplice e chiara, scritta in «Gazzetta ufficiale» da 11 anni, che recita: «I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede» (articolo 10, comma 1 della legge 212/2000).

E' inoltre previsto che <<l'errore può ritenersi scusabile ogni volta che il contribuente abbia osservato una normale diligenza nel calcolo degli importi dovuti>>. Qualcuno potrebbe chiedersi chi abbia detto queste parole. Per fortuna, sono parole della stessa agenzia delle Entrate (circolare 12/E del 21 febbraio 2003). Ma, forse, è il caso di rinfrescare la memoria a qualche zelante funzionario degli uffici delle stesse Entrate, integrando magari la perfezione matematica del computer, cioè del cervellone elettronico «stupido».

Fino a 16,53 euro il Fisco abbandona la pretesa

Si deve infine sottolineare che esiste una norma di legge che prevede l'abbandono della riscossione di importi minimi. Per ragioni di economicità dell'azione amministrativa, è infatti disposto l'abbandono dei crediti erariali, regionali e locali di importo non superiore a 32.000 lire, pari a 16,53 euro. Lo prevede il Dpr 16 aprile 1999, n. 129. Esso stabilisce che non si fa luogo all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali di ogni specie comprensivi o costituiti solo da sanzioni amministrative o interessi, qualora l'ammontare dovuto, per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d'imposta non superi l'importo fissato, in 16,53 euro. Se l'importo supera questo limite, si fa luogo all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione per l'intero ammontare. La norma di favore non si applica se il credito tributario, comprensivo o costituito solo da sanzioni o interessi, derivi da ripetuta violazione, per almeno un biennio, degli obblighi di versamento concernenti lo stesso tributo. Nel caso del contribuente bresciano, aprire una lite di diverse migliaia di euro, per l'errore di un euro, è contro ogni norma di legge, ma soprattutto è contro una regola non scritta, ma sempre valida, quella del “buon senso”.

Il valzer delle sanzioni:

- ***sui crediti esistenti ma usati oltre il limite (sanzione del 30%);***
- ***sui crediti inesistenti (sanzione dal 100 al 200%);***
- ***sui crediti indebitamente compensati in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo per un importo superiore a 1.500 euro (sanzione del 50%).***

Circolare n. 8/E del 13 marzo 2009 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Sanzioni sui crediti esistenti, ma usati oltre il limite (sanzione del 30%)

Omissis.... Paragrafo 7 “indebite compensazioni”.

7.1 Compensazione di ***crediti esistenti oltre il limite*** consentito. Sanzioni amministrative

Domanda. In relazione alla nuova sanzione dettata dall'articolo 27, comma 18 del decreto legge n. 185 del 2008, è possibile ritenere che la stessa non sia applicabile nelle ipotesi di utilizzo del credito in compensazione oltre la misura massima consentita dall'articolo 34, comma 1, della legge 388/2000? In caso positivo, tornerebbe ad essere applicabile la sanzione del 30%?

Risposta. L'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la sanzione amministrativa per l'utilizzo in compensazione di ***crediti inesistenti***, che va dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi. La predetta sanzione non si applica nell'ipotesi di crediti esistenti ma utilizzati in compensazione in misura eccedente l'importo stabilito dall'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 (516.456,90 euro). In tale circostanza, infatti, come chiarito con la risoluzione n. 452/E del 27 novembre 2008, si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al ***30 per cento*** dell'importo indebitamente compensato. Per completezza, si rappresenta che la sanzione in parola non trova applicazione anche nel caso in cui vengano utilizzati in compensazione i crediti da indicare nel quadro RU, esistenti ma utilizzati oltre il limite di 250.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Sanzioni sui crediti inesistenti (dal 100 al 200 per cento)

7.2 Decorrenza

Domanda. L'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto la ***sanzione dal 100 al 200 per cento*** per l'utilizzo in compensazione di ***crediti inesistenti***. E' corretto ritenere che tale sanzione si applichi solo alle violazioni commesse dopo l'entrata in vigore del decreto?

Risposta. Il principio di irretroattività delle norme sanzionatorie, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, esclude che possano operare retroattivamente le norme che introducono nuove sanzioni e quelle che rendono più onerosa una sanzione già esistente. Pertanto, la sanzione prevista dall'articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008, in vigore dal ***29 novembre 2008***, si applica alle violazioni commesse a decorrere dalla predetta data. Si fa presente che la disciplina in commento è stata integrata dall'articolo 7, comma 2, del decreto legge 10 febbraio 2009 n. 5. Tale ultima disposizione - che ha aggiunto un periodo al

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 95

comma 18 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 - ha previsto l'applicazione della ***sanzione nella misura massima del duecento per cento nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare***. La disposizione si applica alle violazioni commesse a ***decorrere dall'11 febbraio 2009***, data di entrata in vigore del citato decreto n. 5 del 2009.

Sanzioni sui crediti compensati in presenza di debiti di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento (50 per cento)

Articolo 31, comma 1, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122: <<A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento.

In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del ***50 per cento*** dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento ***fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato***.

La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa ***e non può comunque essere superiore al 50 per cento di quanto indebitamente compensato***; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione.

E' comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle ***stesse imposte***, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto...>>.

L'annunciato decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze reca la data del 10 febbraio 2011 ed è stato pubblicato sulla G.U. n. 40 del 18 febbraio 2011.

A decorrere dal 1° gennaio 2011 le disposizioni di cui all'articolo 28-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 602, non operano per i ruoli di ammontare ***non superiore a 1.500 euro***.

**** Con comunicato stampa del 14 gennaio 2011, l'agenzia delle Entrate ha affermato che fino data di pubblicazione del previsto decreto, che è stato pubblicato il 18 febbraio 2011, il blocco delle compensazioni è sospeso: non saranno applicate sanzioni in presenza di compensazioni a condizione che il credito residuo copra almeno l'importo del ruolo scaduto.***

Le regole per restituire il credito compensato in più per errore

Risoluzione n. 166/E del 4 giugno 2002 - Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Gestione Tributi

Crediti d'imposta utilizzati in compensazione in F24 in misura superiore a quanto effettivamente spettante

Sintesi: La risoluzione fornisce le istruzioni per riversare all'erario, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472), i crediti d'imposta utilizzati, in compensazione con il modello di pagamento F24, in misura superiore a quanto effettivamente spettante.

Il contribuente che ha utilizzato in compensazione con il modello di pagamento F24 crediti d'imposta in misura superiore a quanto effettivamente spettante può, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) regolarizzare la propria posizione nel modo seguente:

- ***versare l'importo del credito d'imposta non spettante***, maggiorato degli interessi, con il modello di pagamento F24, avendo cura di indicare nella colonna “codice tributo” ***il codice relativo al credito d'imposta utilizzato in eccesso***, nella colonna “importi a debito versati” l'importo del credito da restituire e nella colonna “anno di riferimento” l'anno d'imposta cui si riferisce il versamento;
- versare la sanzione dovuta per il ravvedimento con il codice tributo 8911 “sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi, alle imposte sostitutive, all'Irap e all'Iva”.

Nota bene: ***per il pagamento della sanzione da ravvedimento, occorre tenere conto della diversa penalità applicabile (30%, 50%, 100%, 200%) e della conseguente riduzione spettante, a seconda del periodo in cui è stata commessa la violazione, se fino al 31 gennaio 2011, o dal 1° febbraio 2011; gli interessi legali sono dovuti nella misura dell'1% annuo fino al 31 dicembre 2010 e dell'1,5% annuo dal 1° gennaio 2011.***

Redditometro e indagini finanziarie per scoprire i falsi poveri

Salvina Morina

Tonino Morina

Con il redditometro il Fisco intende scoprire i falsi poveri. Il redditometro può essere “accompagnato” dalle indagini finanziarie, più comunemente conosciute come controlli bancari, per scoprire i falsi poveri, cioè chi dichiara poco o nulla nelle dichiarazioni dei redditi, ma che magari possiede diversi beni immobili e altri beni di lusso. Insomma, ricco per la gente, ma povero e con redditi bassi per il Fisco. L’occhio del Fisco è puntato, in particolare, su chi non paga imposte, perché ritiene le tasse un “optional” poco gradito, ma possiede beni di rilevante valore. Prosegue così la guerra tra presunte guardie (Fisco) e presunti ladri (evasori). A rischio accertamento chi ha un tenore di vita da “ricco”, ma che dichiara redditi da “povero”. Gli “007” del Fisco controlleranno chi possiede immobili, residenze secondarie, auto di grossa cilindrata, barche o altri beni di lusso e dichiara imponibili bassi. Nel mirino degli uffici delle Entrate e della Guardia di Finanza sono le “manifestazioni di capacità contributiva, incompatibili con il reddito dichiarato”. E’ previsto che, per il triennio 2009-2011, gli accertamenti degli uffici delle Entrate e quelli della Guardia di Finanza dovranno essere indirizzati verso gli effettivi elementi di capacità contributiva, desunti dall’anagrafe tributaria, o forniti dai Comuni. Insomma, redditometro in prima linea per scovare i falsi poveri.

Il piano straordinario per il triennio 2009-2011

E’ la manovra d’estate del 2008 a prevedere l’impiego massiccio del redditometro, mediante un “piano straordinario di controlli finalizzati all’accertamento sintetico e efficientamento dell’Amministrazione fiscale”. Per “accertamento sintetico” si intende l’accertamento eseguito con l’impiego del cosiddetto “redditometro”. E’ questo lo strumento induttivo che mette a confronto i beni posseduti, auto, immobili, barche o altri beni, con il reddito dichiarato dalla persona fisica. E’ infatti previsto che, nell’ambito della programmazione dell’attività di accertamento relativa agli anni 2009, 2010 e 2011 è pianificata l’esecuzione di un piano straordinario di controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche a norma dell’articolo 38 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, sulla base di elementi e circostanze di fatto certi desunti dalle informazioni presenti nel sistema informativo dell’anagrafe tributaria nonché acquisiti in base agli ordinari poteri istruttori.

Chi non paga tasse sarà tra i primi ad essere controllato

E’ disposto che nella selezione delle posizioni ai fini dei controlli con l’impiego del redditometro è data priorità ai contribuenti che non hanno evidenziato nella dichiarazione dei redditi alcun debito d’imposta e per i quali esistono elementi segnaletici di capacità contributiva. I primi ad essere controllati saranno perciò i contribuenti che non pagano tasse, ma che hanno rilevanti capacità di spesa.

Anche i Comuni in prima linea per la caccia agli evasori. Essi hanno il compito di segnalare all'agenzia delle Entrate eventuali situazioni rilevanti di cui sono a conoscenza per la determinazione sintetica del reddito mediante il redditometro.

Il redditometro applicabile fino ai redditi del 2008

Il redditometro è lo strumento che fornisce una prima stima del reddito sinteticamente attribuibile alla persona fisica in base a una scelta e misurazione di certi elementi indicativi di capacità contributiva. La denominazione “redditometro” si usa per indicare gli strumenti di determinazione del reddito sintetico. Il redditometro è lo strumento che consente agli uffici dell'agenzia delle Entrate di procedere all'accertamento sintetico dei redditi della persona fisica, sulla base di parametri uniformi in relazione a indici di spesa tassativamente fissati. La norma che ammette l'uso del redditometro è l'articolo 38 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, che reca disposizioni in materia di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche. Il suo quarto comma, ***nella versione applicabile fino ai redditi dell'anno 2008***, stabilisce che l'ufficio può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze, quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. La determinazione induttiva del reddito può essere fatta dall'ufficio in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta.

Confronto tra ricchezza manifestata e redditi dichiarati

Da qualche anno il Fisco ha rispolverato il redditometro alla ricerca dei contribuenti ricchi, che dichiarano redditi bassi, evadendo le tasse dovute all'erario. E torna a usare l'accertamento che misura il reddito secondo i beni posseduti o i servizi scelti dai contribuenti. Per conferire il massimo grado di sostenibilità alla pretesa fiscale, gli uffici, sussistendone i presupposti, potranno anche eseguire le indagini finanziarie nei confronti dei contribuenti soggetti al controllo. Controlli bancari e altre indagini finanziarie che, nell'ambito delle attività improntate alla ricostruzione sintetica del reddito, costituiscono uno strumento importante per trasformare gli indizi di tipo “patrimoniale” e “gestionale” in prove che evidenzino l'effettiva capacità contributiva della persona controllata. In alcuni casi il redditometro può essere usato proficuamente anche da solo. Ad esempio, può essere usato nei confronti del contribuente in odore di mafia che non presenta la dichiarazione dei redditi, ma che possiede diversi beni immobili, macchine di grossa cilindrata, altri beni e servizi, e depositi bancari elevati, per i quali il redditometro determina sinteticamente un reddito di diversi milioni di euro. Il redditometro può perciò essere veramente efficace, se usato nei confronti di delinquenti ricchi, ma sconosciuti al Fisco. In questi casi, il Fisco può essere veramente molto efficace e utile per la collettività. Per ricordare come può essere efficace il Fisco nei confronti della malavita, sovente si ricorre all'illustre precedente degli anni venti in America che portò all'arresto del mafioso Al Capone, che venne arrestato per evasione fiscale.

I beni e i servizi del redditometro applicabile fino al 2008

I beni e servizi indicativi della capacità contributiva sono elencati nella tabella allegata al decreto ministeriale 10 settembre 1992 recante “determinazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, degli indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva”. La tabella che si usa per il calcolo del redditometro è stata integralmente sostituita con decreto ministeriale 19 novembre 1992, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale 278 del 25 novembre 1992. La denominazione “Redditometro” è usata per indicare gli strumenti di determinazione del reddito sintetico.

Le nove categorie di beni e servizi

I beni e i servizi individuati sono i seguenti:

1. gli aeromobili;
2. le navi e le imbarcazioni da diporto;
3. gli autoveicoli;
4. gli altri mezzi di trasporto a motore;
5. le roulotte;
6. le residenze principali e secondarie;
7. i collaboratori familiari (da non confondere con i collaboratori dell'impresa familiare);
8. i cavalli da corsa o da equitazione;
9. le assicurazioni di ogni tipo (escluse quelle relative all'utilizzo di veicoli a motore, sulla vita e quelle contro gli infortuni e malattie).

La “disponibilità” secondo il redditometro

L'articolo 2, comma 1, del decreto ministeriale 10 settembre 1992 stabilisce che i beni e servizi “si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta in tutto o in parte i relativi costi”. Vale perciò la situazione di fatto. Per esempio, l'automobile intestata al figlio studente, senza redditi, è nella “disponibilità” dei genitori. Non si considerano nella disponibilità della persona fisica, e perciò sono esclusi dal redditometro, alcuni dei beni e servizi relativi esclusivamente all'attività di impresa di arti o professioni. I beni e i servizi che si possono escludere sono i seguenti:

- aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto, autoveicoli, altri mezzi di trasporto a motore oltre i 250 cc. e roulotte;
- cavalli da equitazione o da corsa;
- riserve di caccia e di pesca;
- assicurazioni di ogni tipo, limitatamente all'indicazione degli istituti o imprese di assicurazione e ai dati identificativi delle polizze, escluse le assicurazioni relative alla responsabilità civile per la circolazione di veicoli a motore e quelle sulla vita, contro gli infortuni e le malattie.

A norma dell'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 10 settembre 1992, l'esclusione dal redditometro dei predetti beni e servizi è subordinata alla condizione che i beni e servizi siano “relativi esclusivamente ad attività di impresa o all'esercizio di arti o professioni e tale circostanza risulti da idonea documentazione”. Ne consegue, per esempio, che l'automobile dell'imprenditore o del professionista, che si presume di uso promiscuo, deve essere considerata per metà ai fini del redditometro e per metà ai fini degli altri controlli induttivi delle entrate e dei redditi degli esercenti imprese, arti e professioni (parametri o studi di settore).

Valori dei beni e servizi

La disponibilità dei beni e servizi, anche della stessa categoria, è indicativa, per il relativo periodo d'imposta, di un valore che si ottiene applicando i seguenti criteri:

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 100

- si considerano gli importi relativi a ciascun bene o servizio disponibile, che si ricavano dalla tabella, riducendo proporzionalmente ciascuno di tali importi se il bene o servizio è nella disponibilità anche di altri soggetti diversi dalle persone per le quali spettano le deduzioni o le detrazioni fiscali (coniuge, figli e altri familiari a carico), o se per detto bene o servizio sopporta solo in parte le spese, o se lo stesso è usato nell'esercizio di impresa, arti o professioni; gli importi calcolati su base annua sono proporzionalmente ridotti se la disponibilità del bene o servizio non è duratura per l'intero anno;
- si moltiplica ciascun importo per il rispettivo coefficiente indicato nella tabella.

Somma dei valori e riduzioni

I valori ottenuti si sommano, usando i seguenti criteri:

- il valore più elevato è considerato per intero, cioè per il 100 per cento;
- il secondo valore è ridotto del 40 e considerato per il 60 per cento;
- il terzo valore è ridotto del 50 e considerato per il 50 per cento;
- il quarto valore è ridotto del 60 e considerato per il 40 per cento;
- i valori successivi sono ridotti dell'80 e considerati per il 20 per cento.

Limite della riduzione

E' stabilito che, in ogni caso, l'ammontare del valore ridotto non deve essere inferiore all'importo-base indicato nella tabella.

Somma dei valori più incrementi patrimoniali

La somma dei valori è il reddito presunto, al quale si deve aggiungere la quota relativa ad eventuali incrementi patrimoniali determinata a norma del quinto comma dell'articolo 38 del Dpr 600/1973. Questo comma dispone che “qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti”. Ne consegue che, per gli investimenti effettuati, si deve attribuire:

- la quota di un quinto all'anno in cui è stata sostenuta la spesa;
- la quota di un quinto a ciascuno dei quattro anni precedenti.

Le “prove” per vincere contro il redditometro

E' stabilito che l'ufficio può procedere all'accertamento cosiddetto “sintetico” del maggior reddito calcolato, nel caso in cui la differenza tra il reddito determinato sinteticamente con il redditometro e quello effettivamente dichiarato risulta superiore al 25% per un periodo di almeno due anni. Il contribuente può però dimostrare che il maggior reddito presunto induttivamente dal redditometro è costituito o giustificato da redditi esenti, redditi soggetti a ritenuta a titolo di imposta o da una diminuzione del patrimonio posseduto. Al riguardo, nella circolare 49/E del 9 agosto 2007, l'agenzia delle Entrate avverte che nel corso della fase istruttoria mediante convocazione in ufficio o mediante questionario o nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, cosiddetto concordato a regime, è necessario acquisire tutte le informazioni e la relativa documentazione probatoria non conoscibili attraverso gli strumenti informativi a disposizione, o per suffragare quelli conoscibili, che configurano la “prova contraria” che il contribuente oggetto di controllo può fornire prima della notificazione dell'atto di accertamento.

I controlli preliminari degli uffici

Gli uffici dovranno esaminare la documentazione prodotta dal contribuente, valutandone la probatorietà in relazione al possesso ed effettivo utilizzo nello specifico periodo d'imposta, nell'ambito del biennio oggetto di controllo, di:

- redditi esenti;
- redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;
- somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali,
- nonché vagliare eventuali diverse giustificazioni, anche riferibili ai componenti il nucleo familiare, dello stesso tenore documentale, che pur non essendo espressamente considerate nel sesto comma dell'articolo 38 del Dpr 600 del 1973 sono tuttavia suscettibili di apprezzamento, quali, ad esempio:
 - utilizzo di finanziamenti;
 - utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, eccetera;
 - utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, ma alle rendite catastali aggiornate);
 - utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale.

La documentazione acquisita dall'ufficio sarà esaminata, oltre che per procedere o meno con l'accertamento, anche per valutare la complessiva posizione fiscale dell'eventuale contribuente correlato al soggetto selezionato in quanto è risultato quello che ha effettivamente sostenuto gli esborsi o le spese di gestione. Se sussistono elementi di certa e concreta rilevanza fiscale a carico dei contribuenti, anche a seguito dell'acquisizione di ulteriori informazioni reperibili con gli strumenti informatici a disposizione o presenti in ufficio, si procederà all'inserimento delle relative posizioni nel “Piano dei controlli”.

Le “prove” del contribuente

Il contribuente può quindi fornire le prove che giustificano le differenze tra il reddito dichiarato e quello sinteticamente attribuibile dal redditometro, dimostrando che:

- possiede redditi esenti, quali Bot, Cct, e simili;
- è titolare di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, quali depositi bancari, buoni postali o altro;
- esercita attività d'impresa o di lavoro autonomo con proventi non tassabili o esenti, quali i redditi conseguiti dai cosiddetti venditori porta a porta, soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- il reddito conseguito non è quello effettivamente conseguito per effetto della tassazione forfetaria prevista dalla legge;
- ha venduto beni immobili.

Il giusto calcolo della franchigia per il redditometro

Salvina Morina

Tonino Morina

Uno dei “problemi” dell'accertamento sintetico è stato il giusto calcolo della franchigia del 25% fino ai redditi del 2008 e del 20% a partire dal 2009. E' stato infatti complicato capire se lo scostamento del 25% o del 20% si calcola prendendo come base di riferimento l'importo sintetico, o il reddito dichiarato. Ai fini del redditometro applicabile fino ai redditi del 2008, l'ufficio può procedere all'accertamento “sintetico” del maggior reddito calcolato, nel caso in cui la differenza tra il reddito determinato sinteticamente con il redditometro e quello effettivamente dichiarato risulta superiore al 25% per un periodo di almeno due anni. In una nota del servizio consultivo e ispettivo tributario (SECIT), si legge che “nelle istruzioni ministeriali relative ai questionari ed in quelle per la compilazione della dichiarazione dei redditi” modello 740/93, per il 1992, “è stato precisato che l'ufficio può procedere ad accertamento sintetico se il reddito dichiarato è inferiore al reddito accertabile diminuito di un importo pari ad un quarto di quest'ultimo reddito. Al riguardo, va precisato che la attuale formulazione normativa (articolo 38, comma 4, DPR 600/1973) andrebbe modificata al fine di rendere del tutto evidente tale impostazione, in quanto il testo vigente può far sorgere il dubbio che lo scostamento si riferisca, invece, al 25% del reddito complessivo dichiarato”. La norma incriminata è la seguente: “L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato”. L'invito del SECIT a modificare la norma è però rimasto nel vuoto, perché il predetto periodo è rimasto lo stesso dal lontano 1992, generando confusione tra gli addetti ai lavori, che magari si sono dimenticati delle istruzioni del modello 740/93, cioè del modello che venne definito “lunare” dall'allora Presidente della Repubblica, Oscar Luigi Scalfaro. Pertanto, esistono programmi che applicano la norma secondo le corrette indicazioni ministeriali del 1993 che prevedono l'applicazione del 25% a titolo di franchigia sul reddito sinteticamente attribuibile in base ai beni e servizi rilevanti per il redditometro. Perciò, se il reddito sintetico è 100.000 euro:

- lo scostamento di un quarto è pari a 25.000 euro, che costituisce la “franchigia” (100.000 per 25% è infatti uguale a 25.000 euro);
- la soglia di reddito al di sotto della quale può essere applicato il redditometro è uguale a 75mila euro, cioè alla differenza tra i 100.000 euro del reddito sintetico e la franchigia di 25.000 euro.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 103

Di conseguenza, a partire da un reddito dichiarato di almeno 75.000 euro il contribuente è escluso dall'accertamento da redditometro. A partire, invece, da un reddito di 74.999,99 euro o di importo inferiore, il contribuente è soggetto all'accertamento da redditometro, fermo restando che la non congruità del reddito dichiarato deve verificarsi per un periodo di almeno due anni.

Il “problema” si ripete con il nuovo sintetico applicabile dal 2009

Anche la formulazione della nuova norma sull'accertamento sintetico applicabile a partire dai redditi delle persone fisiche del 2009, cioè a partire dai modelli presentati nel 2010, modelli 730/2010 o Unico persone fisiche 2010, per il 2009, ripete, in pratica, i “problemi” della vecchia norma applicabile fino ai redditi dell'anno 2008.

La misura della “franchigia” è comunque variata: mentre il vecchio articolo 38, quarto comma 4, del Dpr 600/1973, applicabile fino ai redditi dell'anno 2008, prevedeva una franchigia del 25%, il nuovo articolo 38, sesto comma, applicabile a partire dai redditi del 2009, prevede una franchigia del 20 per cento.

L'ipotesi corretta è di prendere a base il reddito sintetico

Considerato che, a partire dai redditi del 2009, la “franchigia” è stata ridotta da un quarto ad un quinto, occorre determinare il quinto di scostamento pendendo sempre a base il reddito sinteticamente accertabile. Ad esempio, se il reddito sintetico accertabile è pari a 100mila euro, il contribuente che dichiara 80mila euro di reddito o più, non è accertabile, in quanto la differenza non supera il quinto del reddito dichiarato. Se, invece, il contribuente dichiara meno di 80mila euro di reddito, scatta l'accertamento sintetico. Insomma, la differenza del 20% si calcola, prendendo a base il reddito sinteticamente accertabile e non il reddito dichiarato. Una conferma in questo senso è stata data dalla stessa agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2011, del 26 gennaio 2011, quando ha affermato che <<la determinazione sintetica del reddito è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto il reddito dichiarato>>, ribadendo in questo modo che il 20% di “franchigia” va calcolato sul reddito sintetico accertabile e non su quello dichiarato.

E' sbagliato prendere a base il reddito dichiarato

E' quindi sbagliato prendere come riferimento il reddito dichiarato. Questo per la ragione che, in questo modo, sarebbe accertabile il contribuente che dichiara 100mila euro di reddito, se il reddito sinteticamente accertabile supera il limite di 120mila euro. Prendendo a base il reddito dichiarato di 100mila euro, sarebbe infatti accertabile per l'intera differenza tra il reddito sinteticamente determinato e quello dichiarato, quando il reddito complessivo accertabile supera di almeno un quinto quello dichiarato, cioè, nel caso di reddito dichiarato di 100mila euro, supera l'importo di 120mila euro. Non è così, perché, come si è detto, quello che si deve prendere come riferimento è il reddito sinteticamente accertabile.

Il calcolo del reddito sintetico in base ai beni e servizi

Per determinare il reddito sinteticamente attribuibile alla persona fisica, si può fare l'esempio di un contribuente che nell'anno **2006** ha avuto nella sua disponibilità i seguenti beni e servizi:

- un'abitazione principale di proprietà a Bologna, di metri quadrati 180; in questo caso, si moltiplica l'importo di 25,97 euro per i 180 metri quadrati;
- una residenza secondaria di proprietà in Liguria, di metri quadrati 120; in questo caso, si moltiplica l'importo di 10,70 euro per i 120 metri quadrati;
- una imbarcazione a vela di 12 metri, immatricolata da 5 anni; si somma l'importo base indicato in tabelle di **3.437,28** euro, più **6,11** euro ogni cm eccedente i 900;
- un'autovettura da 20 HP a gasolio, immatricolata da 2 anni; si somma l'importo base indicato in tabella di **3.465,54** euro, più **293,31** euro per ogni HP eccedente i 16;
- un'autovettura a benzina, da 12 HP, nuova, del costo di 10 mila euro; si indica l'importo base di **1.808,01** indicato in tabella;
- una moto di 750 cc di cilindrata; si indica l'importo base di **974,89** indicato in tabella;
- un collaboratore familiare convivente a tempo pieno; si indica l'importo base indicato in tabella di **15.429,56**.

I risultati ottenuti o gli importi base si moltiplicano per il relativo coefficiente indicato nella tabella. I valori ottenuti si sommano, applicando i criteri stabiliti dal decreto ministeriale del 10 settembre 1992. Per lo stesso anno **2006** va considerato un incremento patrimoniale per investimenti effettuati pari a **40mila euro** (un quinto di **200mila euro**). Si applica cioè il quinto comma dell'articolo 38 del Dpr 600/73, il quale stabilisce che <<Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti>>. Considerato che il contribuente, nell'anno **2006**, ha effettuato investimenti per **200mila euro**, la spesa rilevante per il redditometro, che va suddivisa per cinque, è quindi di **40mila euro**.

Determinazione del reddito sintetico 2006

| Bene o servizio | Importo | Coefficiente | Ammontare | % | Reddito lordo attribuibile |
|--|------------------|--------------|--|-------------|-------------------------------------|
| abitazione principale di proprietà a Bologna, di metri quadrati 180 (per 25,97) | 4.674,60 | 5 | 23.373,00 | 40% | 9.349,20 |
| residenza secondaria di proprietà in Liguria, di metri quadrati 120 (per 10,70) | 1.284,00 | 5 | 6.420,00 | 20% | 1.284,00 |
| imbarcazione a vela di 12 metri, immatricolata da 5 anni (3.437,28 euro, più 6,11 euro ogni cm eccedente i 900) | 5.270,28 | 7 | 33.202,76 (90% di 36.891,96) | 60% | 19.921,66 |
| autovettura da 20 HP a gasolio, immatricolata da 2 anni (3.465,54 euro, più 293,31 euro per ogni HP eccedente i 16) | 4.638,78 | 6 | 27.832,68 | 50% | 13.916,34 |
| autovettura a benzina, da 12 HP, nuova, del costo di 10 mila euro | 1.808,01 | 4 | 7.232,04 | 20% | 1.808,01 (* importo base) |
| moto di 750 cc di cilindrata | 974,89 | 7 | 6.824,23 | 20% | 1.364,85 |
| collaboratore familiare convivente a tempo pieno | 15.429,56 | 4 | 61.718,24 | 100% | 61.718,24 |
| Più incremento patrimoniale dell'anno (un quinto di 200mila euro, pari a 40mila euro) | 40.000,00 | | | | 40.000,00 |

Totale reddito sintetico attribuibile

149.362,30

Soglia del reddito, al di sotto del quale è applicabile l'accertamento con il redditometro (75% di **149.362,30**), **112.021,73**.

Il contribuente beneficia cioè di una franchigia del 25%. Perciò fino a un reddito dichiarato di **112.021,73** (149.362,30 meno la franchigia del 25%) il contribuente è escluso dall'accertamento da redditometro. A partire, invece, da un reddito di **112.021,72** euro o di importo inferiore, il contribuente è soggetto all'accertamento da redditometro, fermo restando che la non congruità del reddito dichiarato deve verificarsi per un periodo di almeno due anni.

**Fac-simile di richiesta archiviazione
questionario redditometro**

Spett/le Agenzia delle Entrate
Ufficio locale di **Torino**

Oggetto: questionario numero Q00137/2010, protocollo 16085 del 21 dicembre
2010. Anno d'imposta 2007. Notifica del 28 febbraio 2011.

Richiesta archiviazione questionario redditometro

Il sottoscritto **Mario Bianchi**, nato a Torino il 24 agosto 1953 ed ivi residente in
Via Livorno, 46,

premessò che

- **il 28 febbraio 2011 ha ricevuto il questionario in oggetto;**
- l'ufficio delle Entrate di **Torino**, ha calcolato, per l'anno **2007**, a carico del sottoscritto, un reddito di **36.540,00** euro, conseguente agli incrementi patrimoniali relativi agli atti stipulati nell'anno **2007** e successivi;
- il reddito sinteticamente attribuito al sottoscritto è stato determinato in base ai coefficienti presuntivi di reddito, cosiddetto redditometro, a norma dell'articolo 38, quarto comma, del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

Fa presente che

il reddito determinato sinteticamente trova giustificazione nel fatto che il sottoscritto possiede redditi esenti, in quanto è titolare di reddito di natura agricola. A giustificazione di quanto sopra affermato, specifica che negli anni dal **2001 al 2007** ha conseguito i seguenti ricavi derivanti da attività agricola:

- anno 2001: 33.654.000 lire, pari a 17.380,84 euro;
- anno 2002: 110.626,00 euro;
- anno 2003: 39.372,00 euro;
- anno 2004: 90.160,00 euro;
- anno 2005: 67.150,00 euro;
- anno 2006: 84.250,00 euro;
- anno 2007: 72.145,00 euro.

In aggiunta ai predetti ricavi, il sottoscritto ha anche ricevuto altri ricavi, esclusi da Iva, a titolo di compensazione finanziaria per prodotto destinato alla trasformazione

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 107

industriale ai sensi del regolamento CEE numero 3338/93 e successive modifiche ed integrazioni. Ad esempio, negli anni 2005 e 2006 ha conseguito altri ricavi per un totale di 76.250,00 euro.

Lo scrivente chiede perciò di archiviare il questionario in oggetto

Il sottoscritto fa inoltre presente che lo stesso ufficio locale delle Entrate di **Torino** ha già archiviato, per gli stessi motivi, un precedente questionario sul redditometro, per l'anno **2002**. Per chiarezza, si precisa che il questionario che venne archiviato riportava il **numero Q00068/2007, protocollo 3724 del 7 marzo 2007, per l'anno d'imposta 2002, ed era stato notificato il 14 marzo 2007.**

Allegate fotocopie registro Iva fatture emesse dal **2001 al 2007.**

Torino, **28 marzo 2011**

Con osservanza
Mario Bianchi

***La Guardia di Finanza fissa le regole
per i controlli e le verifiche***

Tonino Morina

Più di mille pagine per la lotta all’evasione, con il redditometro in prima linea. E’ infatti di oltre mille, esattamente 1.133 pagine, la circolare n. 1 del 29 dicembre 2008, emanata dal Comando generale della Guardia di Finanza, che fornisce le istruzioni sull’attività di verifica delle Fiamme gialle. La circolare contiene molte novità, che riguardano, tra l’altro, le indagini finanziarie e il redditometro, per il quale è previsto l’impiego di nuovi indici per misurare la ricchezza del contribuente. Novità anche sui controlli degli studi di settore e delle attività illecite. La circolare, di complessivi quattro volumi, detta le linee guida per i controlli e le verifiche fiscali. Quattro grandi volumi per guidare le Fiamme gialle negli accessi, ispezioni e verifiche con il duplice obiettivo di una maggiore proficuità per l’erario e di una minore litigiosità. Nella “presentazione” della circolare 1/2008, si legge che la nuova istruzione sull’attività di verifica è frutto di un lavoro intenso iniziato da oltre un anno, che è stato sviluppato da un gruppo di ufficiali e ispettori del Comando Generale e dei reparti territoriali, che si sono attenuti a un preciso mandato, con l’obiettivo di:

- semplificare le procedure interne che regolano l’organizzazione del servizio, per snellire e rendere più funzionali i rapporti tra i vari livelli di direzione, comando e controllo;
- innovare i metodi ispettivi, per migliorare la qualità degli interventi e rafforzare il raccordo tra le verifiche e i successivi accertamenti degli uffici finanziari.

L’augurio è che, alla prova dei fatti, la nuova istruzione sull’attività di verifica sia davvero il “nuovo motore” per migliorare la qualità del lavoro investigativo e quindi creare le condizioni per raggiungere più elevati livelli di efficacia ed efficienza dei servizi di polizia tributaria della Guardia di Finanza. Insomma, più qualità per combattere meglio l’evasione, significa anche evitare di creare, come è capitato in alcuni casi nel passato, verifiche di milioni di euro che poi si sono rivelati in buona parte inesistenti.

I nuovi indici di ricchezza per il redditometro

Viaggi, crociere, frequenza di case da gioco, circoli privati, hobby costosi e altri “lussi”, sotto l’occhio delle Fiamme gialle per misurare la capacità contributiva del contribuente. La Guardia di Finanza introduce infatti nuovi indici di ricchezza, precisando che, a titolo di orientamento e in via non esaustiva, tra gli elementi e le circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva, da considerare nel quadro della ricostruzione sintetica del reddito, mediante il redditometro, in aggiunta a quelli espressamente riportati dalla legge, possono rilevare i seguenti:

- pagamento di consistenti rate di mutuo;
- pagamento di canoni di locazione finanziaria (leasing), soprattutto in relazione a unità immobiliari di pregio, auto di lusso e natanti da diporto;
- pagamento di canoni per l’affitto di posti barca;
- spese per la ristrutturazione di immobili;
- spese per arredi di lusso di abitazione;
- pagamento di quote di iscrizione in circoli esclusivi;
- pagamento di rette per scuole private particolarmente costose;
- assidua frequenza di case da gioco;
- partecipazione ad aste;
- frequenti viaggi e crociere;
- acquisto di beni di particolare valore, quali quadri, sculture, gioielli, reperti di interesse storico - archeologico, eccetera;
- disponibilità di riserve di caccia o di pesca;
- hobby particolarmente costosi, quali, ad esempio, partecipazione a gare automobilistiche, rally, gare di motonautica, eccetera.

***Il vecchio redditometro applicabile
fino al periodo d'imposta 2008***

***Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600
Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.***

Articolo 38 - Accertamento sintetico

In vigore dal 3 dicembre 2005 fino al 30 maggio 2010, per i periodi d'imposta fino all'anno 2008.

(primo comma) L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

(secondo comma) La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 ***(dal 1988, articolo 6, Dpr 917/1986)***.

(terzo comma) L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'articolo 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

(quarto comma) L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.

(quinto comma) Qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 111

(sesto comma) Il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.

(settimo comma) Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'articolo 10 del decreto indicato nel secondo comma.

(ottavo comma) Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.

(nono comma) Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).

Il nuovo redditometro applicabile dal periodo d'imposta 2009

Dpr 600/1973, articolo 38 - Accertamento sintetico

(primo comma) L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.

(secondo comma) La rettifica deve essere fatta con unico atto... ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 (***dal 1988, articolo 6, Dpr 917/1986***).

(terzo comma) L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione ... possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

(quarto comma) L'ufficio, ... può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

(quinto comma) La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.

(sesto comma) La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ***ecceda di almeno un quinto*** quello dichiarato.

(settimo comma) L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

(ottavo comma) Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.



Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE
DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO
Ufficio Procedure Fiscali

Roma, 30 novembre 2000 Prot.2000/245325

CIRCOLARE N. 222/E

OGGETTO: Accertamento induttivo ex art. 55 del DPR n. 633/72 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione. Detraibilità del credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso ex art. 5, comma 1, del decreto legislativo 471/97.

L'argomento oggetto della presente circolare è stato esaminato in occasione della riunione tenutasi il 28 giugno 2000 con i responsabili dei Servizi di Consulenza Giuridica delle Direzioni Regionali delle Entrate. Al riguardo, si partecipano le definitive determinazioni cui è pervenuta la scrivente sulla base anche delle osservazioni emerse nella predetta riunione o successivamente pervenute dalle Direzioni Regionali.

L'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, prevede che, in sede di accertamento, ai fini della determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta devono essere computati in detrazione:

- tutti i versamenti effettuati relativi al periodo d'imposta;
- il credito dell'anno precedente non richiesto a rimborso;
- le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite.

La norma non chiarisce se la detrazione del credito relativo all'anno precedente spetti anche nell'ipotesi di cui all'articolo 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo all'accertamento induttivo per omessa presentazione della dichiarazione annuale.

A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha stabilito il principio secondo cui, in ipotesi di accertamento induttivo effettuato ai sensi dell'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972 in presenza di omessa presentazione della dichiarazione annuale, si deve tenere conto, al fine di determinare l'imposta dovuta, non solo di quella versata, ma anche di quella a credito.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 114

La Suprema Corte con la citata sentenza ha ritenuto che la mancata presentazione della dichiarazione annuale, esponendo il contribuente all'accertamento induttivo:

- preclude la facoltà di portare in deduzione l'IVA versata sugli acquisti nel relativo periodo, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali;
- non priva il soggetto sottoposto ad accertamento del diritto di scomputare, dalle somme dovute in base a tale accertamento, il credito maturato nel periodo anteriore, per il quale abbia richiesto la successiva detrazione ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, tramite annotazione nel registro indicato nell'art. 25 dello stesso decreto.

Il disposto di cui al citato articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 471 del 1997 si ritiene, pertanto, estensibile alla fattispecie disciplinata dall'articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativa all'accertamento induttivo nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione.

Di conseguenza, anche in tale ipotesi deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 del DPR. n. 633 del 1972 risultanti dalle liquidazioni periodiche, ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso DPR n. 633.

IL DIRETTORE GENERALE
Massimo Romano

Circolare 28/E del 21 giugno 2004

Oggetto: decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 - Primi chiarimenti

Omissis...

4 MODIFICHE AL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO.

Articolo 7 decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 - Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie

4.1. Premessa

L'articolo 7 del decreto introduce una significativa modifica in materia di sanzioni amministrative, statuendo che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica" (comma 1). La norma in esame dà attuazione parziale all'articolo 2, comma 1, lettera l), della legge 7 aprile 2003, n. 80 (delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), secondo cui "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione". Essa innova in modo sostanziale il trattamento sanzionatorio delle violazioni che, ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si ispira ai seguenti principi:

- la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha posto in essere il comportamento trasgressivo (vedi circolare n. 180/E del 10 luglio 1998);
- il contribuente nel cui interesse è stata commessa la violazione a carattere sostanziale, che abbia cioè inciso sulla determinazione ovvero sul pagamento dell'imposta, è obbligato in solido con la persona fisica al pagamento della sanzione (l'art. 11 del menzionato decreto legislativo n. 472 dispone che "nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione, od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti");
- qualora la violazione non sia stata commessa con dolo o colpa grave, e sempre che il trasgressore non ne abbia tratto vantaggio, la sanzione è applicata nei confronti dell'autore della violazione fino al limite di 51.564 euro; oltre detto limite, risponde in via principale del pagamento della sanzione il contribuente, ossia la persona fisica, società, associazione o ente indicati nel richiamato articolo 11, comma 1.

E' di tutta evidenza come la norma di cui all'articolo 7 in esame, che pone esclusivamente a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa, senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, deroga ai richiamati principi informativi della riforma del 1997. Il criterio della personalizzazione della

sanzione tributaria, tuttavia, non è stato del tutto abbandonato, posto che le novità apportate dal decreto non si estendono alla generalità delle sanzioni, ma solo a quelle relative al "rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica" (art. 7, comma 1). Ne è conferma il disposto dell'articolo 7, comma 3, secondo il quale le disposizioni del decreto, informate al principio della personalità della sanzione, continuano ad applicarsi nei confronti delle persone fisiche che instaurano rapporti tributari con soggetti diversi dalle società o enti aventi personalità giuridica.

La norma in esame dispone un'abrogazione implicita delle sole disposizioni in contrasto con la novella, che, per il resto, conferma i principi in tema di sanzioni amministrative tributarie introdotti con la riforma del 1997. In particolare, è da ritenersi tacitamente abrogato il richiamato disposto dell'articolo 11, comma 1 del d.lgs. n. 472, nella parte in cui afferma la responsabilità solidale delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, ossia degli stessi soggetti destinatari delle novità recate dal decreto. La nuova disposizione riguarda, dunque, solo gli amministratori, i dipendenti ed i rappresentanti di società, associazioni od enti con personalità giuridica. Ne consegue che per i soggetti diversi da quelli appena richiamati, la responsabilità continua ad essere riferita alla persona che ha commesso la violazione, ferma restando la responsabilità solidale del soggetto nel cui interesse è stata commessa - se diverso dall'autore della violazione stessa - ai sensi dell'articolo 11 del d.lgs. n. 472 del 1997.

Come si desume anche dalla rubrica dello stesso articolo 7 ("sanzioni amministrative tributarie"), la nuova disciplina opera in relazione a tutte le sanzioni amministrative aventi carattere tributario.

4.2. Efficacia temporale

Sotto il profilo del diritto intertemporale, l'articolo 7, comma 2, del decreto prevede che le disposizioni riguardanti la responsabilità diretta della persona giuridica in materia di sanzioni amministrative tributarie "si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del decreto", ossia alla data del 2 ottobre 2003. La nuova norma, quindi, si applica non solo agli illeciti commessi dal 2 ottobre 2003, ma anche a quelli posti in essere antecedentemente, per i quali, alla predetta data, non sia stato ancora notificato l'atto di contestazione di cui all'articolo 16 del citato d.lgs. n. 472 del 1997 o per i quali la sanzione non sia stata ancora irrogata. Le persone fisiche, pertanto, continueranno a rispondere personalmente delle violazioni pregresse, commesse nella qualità di rappresentante legale, amministratore o dipendente delle società o enti con personalità giuridica, nei casi in cui alla data del 2 ottobre 2003, in relazione a dette violazioni, sia stato notificato l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione della sanzione. Di converso, se alla data dell'entrata in vigore del decreto legge la violazione non è stata ancora contestata ovvero sanzionata, ne risponde esclusivamente la persona giuridica, ancorché si tratti di violazioni commesse prima del 2 ottobre 2003. Come già osservato, la novella afferma la responsabilità amministrativa esclusiva delle società, associazioni od enti con personalità giuridica, cioè degli stessi soggetti già chiamati a rispondere solidalmente, assieme all'autore (persona fisica) della violazione, in base alla previgente disciplina del d.lgs. n. 472 del 1997.

4.3. Soppressione della sanzione a carico dei consumatori per la mancata esibizione dello scontrino e della ricevuta fiscale.

Altra significativa modifica in tema di sanzioni amministrative tributarie è apportata dall'articolo 33, comma 10, del decreto, secondo cui, a decorrere dal 2 ottobre 2003, "è soppresso l'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997, concernente la sanzione applicabile al destinatario dello scontrino o della ricevuta fiscale". Il richiamato articolo 11, comma 6, prevedeva una sanzione amministrativa da 51 a 1.032 euro nei confronti del destinatario dello scontrino fiscale e della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori, nel luogo della prestazione o nelle sue adiacenze, non esibisse il documento o lo esibisse con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale. L'abolizione della sanzione a carico del consumatore non fa venire meno gli obblighi di certificazione delle operazioni, che permangono in capo a tutti i soggetti tenuti a tali adempimenti, fatta eccezione per gli operatori economici che aderiscono al concordato preventivo di cui all'articolo 33 del decreto. Per valutare correttamente gli effetti dell'abolizione della sanzione in commento alla luce del principio del favor rei di cui all'articolo 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, si osserva che alla data del 2 ottobre 2003, con riferimento al soggetto che ha commesso una violazione sanzionata dall'articolo 11, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997, possono verificarsi le seguenti situazioni (coerentemente a quanto illustrato nella circolare n. 180 del 1998 a commento dell'articolo 3 del d.lgs. n. 472 del 1997):

- a) la sanzione non è stata ancora irrogata;
- b) la sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma;
- c) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo;
- d) l'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.

Nell'ipotesi sub a) non sarà irrogata alcuna sanzione; nell'ipotesi b) non potrà essere pretesa la somma non ancora pagata; nell'ipotesi c) la somma versata sarà restituita; nell'ipotesi d) la somma versata non potrà essere restituita. Gli uffici saranno tenuti ad adottare rispettivamente i seguenti comportamenti:

- a) archiviare i processi verbali per i quali non è stato ancora emesso o notificato il provvedimento sanzionatorio;
- b) annullare i provvedimenti sanzionatori notificati per i quali, al 2 ottobre 2003, non siano scaduti i termini per l'impugnazione;
- c) comunicare la sopravvenuta inapplicabilità della sanzione alle competenti commissioni tributarie ove siano ancora pendenti le controversie.

Ovviamente, restano ferme con riguardo all'ipotesi sub d), le sanzioni irrogate con provvedimento divenuto definitivo alla suddetta data del 2 ottobre 2003.

Omissis...

Risoluzione 74/E del 19 aprile 2007

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Oggetto: decadenza dal diritto alla detrazione credito Iva nel caso di mancato riporto del credito nelle dichiarazioni annuali successive, ovvero nel caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione annuale.

Omissis...

Crediti Iva non riportati nelle dichiarazioni annuali successive a quella in cui sono maturati

Con riguardo al quesito concernente l'esercizio del diritto alla detrazione del credito Iva maturato in un determinato anno, esposto nella relativa dichiarazione annuale e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ed in seguito riportato in una dichiarazione che risulta omessa, è consolidato il principio, più volte affermato dalla Corte di Cassazione, "... in forza del quale, ove il contribuente fruisca di un credito di imposta per un determinato anno e lo esponga nella dichiarazione annuale, se omette di riportarlo nella dichiarazione relativa all'anno successivo non perde il diritto alla detrazione..." (confronta sentenza n. 12012 del 29 marzo 2006, depositata il 22 maggio 2006), "... in quanto la decadenza ("del diritto alla detrazione") è comminata dalla norma (confronta articolo 28 del DPR n. 633 del 1972 allora vigente) soltanto nel caso in cui il credito o l'eccedenza di imposta versata non venga riportata nella prima dichiarazione utile" (confronta sentenza n. 523 del 3 luglio 2001, depositata il 18 gennaio 2002). A supporto di tale tesi è utile richiamare i principi contenuti nell'articolo 1, comma 2, del DPR 10 novembre 1997, n. 443, recante norme in materia di rimborsi Iva, che prevede la possibilità di utilizzazione di crediti chiesti a rimborso e denegati dall'Ufficio perché non riportati dal contribuente nelle dichiarazioni degli anni successivi, ciò significando che il credito, se correttamente maturato ed indicato nella prima dichiarazione utile, non va perduto (confronta circolare 28 maggio 1998, n. 134). La scrivente è dell'avviso che alle medesime conclusioni possa giungersi nel caso in cui la dichiarazione dell'annualità successiva sia stata omessa. Si rammentano, inoltre, le disposizioni contenute nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633 del 1972 - disciplinante l'accertamento induttivo - secondo cui "se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso" all'accertamento induttivo; "in tal caso sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'articolo 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33". Relativamente a tale disposizione, la Corte di Cassazione, con sentenza del 2 ottobre 1996, n. 8602, ha affermato che "la norma ... con l'avverbio "soltanto", implicante il diniego di detrazioni diverse da quelle elencate, sanziona l'omissione della denuncia annuale con la perdita dei crediti che non siano compresi nelle suddette "fotografie" periodiche. La possibilità di cogliere, nella menzionata espressione delimitativa, un'implicita esclusione anche della detraibilità della "Iva a credito" maturata nell'anno precedente trova ostacolo nella stretta inerenza dell'articolo 55 al calcolo dell'imposta per il periodo al quale l'accertamento induttivo si riferisce; da questo calcolo esula la problematica della persistenza o dell'estinzione di una posizione

creditoria in precedenza insorta, la quale non incide sull'entità del debito riscontrato dall'ufficio in assenza della dichiarazione, ma rileva nella fase ulteriore della quantificazione delle somme da versare in concreto, dopo eventuale compensazione. Una difforme lettura della disposizione, peraltro, sarebbe introduttiva d'ingiustificata disparità di trattamento, in danno del contribuente che abbia optato per la detraibilità del credito d'imposta nell'anno successivo, anziché per il rimborso immediato. In conclusione, si deve ritenere che l'inottemperanza all'obbligo della dichiarazione annuale espone il contribuente all'accertamento induttivo, e gli preclude la facoltà di portare in deduzione l'Iva versata nel relativo periodo su acquisti di beni o servizi, se non registrata nelle liquidazioni mensili o trimestrali, ma non lo priva del diritto di scomputare dalle somme dovute in base a tale accertamento il credito che abbia maturato nel periodo anteriore, e per il quale abbia chiesto la successiva detrazione, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972". La Suprema Corte ammette, quindi, l'utilizzo del credito di un'annualità precedente anche in caso di successiva dichiarazione omessa, e ciò sulla base della norma contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ancorché tale norma non contempra espressamente, tra gli importi detraibili, i crediti derivanti da precedenti annualità. Ma v'è di più: l'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 - introdotto successivamente alla riferita sentenza e disciplinante le violazioni relative alla dichiarazione Iva - stabilisce che in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale "per determinare l'imposta dovuta sono computati in detrazione tutti i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite". Tale norma, in sostanza, completa la disposizione contenuta nell'articolo 55 del DPR n. 633, ammettendo espressamente l'utilizzo del credito, indicato in dichiarazione e richiesto in detrazione in una successiva annualità per la quale non è stata presentata la dichiarazione Iva annuale. Siffatta interpretazione è contenuta nella circolare del 25 gennaio 1999, n. 23, la quale ha chiarito che la disposizione prevista all'articolo 5 del decreto legislativo n. 471 "che, sotto certi aspetti, va considerata integrativa di quella contenuta nell'articolo 55, primo comma, del DPR n. 633, nel prevedere espressamente la detraibilità del credito dell'anno precedente riportato a nuovo, recepisce il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, desumibile dalla sentenza 2 ottobre 1996, n. 8602". Una conferma di tale orientamento è fornita dalla circolare del 30 novembre 2000, n. 222 che, riprendendo anch'essa il contenuto della sentenza n. 8602 della Suprema Corte, ha chiarito che ***"nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ... deve ammettersi la possibilità di scomputare dall'imposta dovuta non solo i versamenti eventualmente eseguiti e le imposte detraibili ... ma anche il credito maturato nell'anno precedente non chiesto a rimborso e computato in detrazione nel periodo successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972, previa annotazione nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 dello stesso DPR n. 633".*** ***In conclusione, alla luce della giurisprudenza e della prassi sopra richiamate, se, ad esempio, il contribuente nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2003 ha optato per il computo in detrazione del credito d'imposta nell'anno successivo, ai sensi dell'articolo 30 del DPR n. 633, e poi ha omesso di presentare le dichiarazioni Iva relative agli anni 2004 e 2005 (ovvero le ha trasmesse oltre 90 giorni dal termine***

ultimo di presentazione), il credito medesimo potrà essere detratto nelle liquidazioni periodiche degli anni successivi, e l'eventuale eccedenza residua potrà essere indicata nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2006; ciò a condizione che il predetto credito sia stato correttamente utilizzato nelle liquidazioni periodiche Iva ovvero nel modello F24, se utilizzato in compensazione con altre imposte o contributi.

Crediti Iva emergenti da dichiarazioni annuali omesse o tardive oltre i termini

Una considerazione a parte richiedono i crediti, maturati nel corso degli anni per i quali la relativa dichiarazione annuale Iva è stata omessa, o è da considerarsi omessa perché presentata oltre i novanta giorni, crediti poi indicati nella prima dichiarazione annuale correttamente presentata. In particolare, sono stati sollevati alcuni dubbi sulla possibilità di intraprendere, su richiesta del contribuente, l'attività di accertamento induttivo di cui all'articolo 55 del DPR n. 633 del 1972, al fine di determinare l'esatto ammontare del credito non dichiarato. In particolare, taluni sono dell'avviso che la procedura di controllo di cui all'articolo 55 del citato DPR n. 633 del 1972, sia un "potere" concesso all'Amministrazione finanziaria che, come tale, non può essere tramutato in un "obbligo" al solo scopo di determinare il credito spettante al contribuente fine di riconoscerne il diritto al rimborso o alla compensazione. Al riguardo si osserva che le considerazioni della Corte di Cassazione contenute nella sopra richiamata sentenza n. 523 del 2001, possono tornare utili anche con riferimento ai crediti Iva per i quali la relativa dichiarazione annuale è stata omessa, tenendo conto, altresì, delle citate disposizioni di cui all'articolo 55 del DPR n. 633 del 1972 in materia di accertamento induttivo, nonché di quelle di cui all'articolo 8, comma 3, del DPR n. 322 del 1998 (che ha sostituito l'articolo 28 del DPR n. 633) e del richiamo ivi contenuto al termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del DPR n. 633. Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n. 633 del 1972, infatti, è possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre soltanto nel caso in cui il medesimo non è esercitato "al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo". A tal riguardo, la Corte di Cassazione ha, infatti, stabilito che la decadenza "si verifica, secondo quanto dispone il quarto comma dell'articolo 28 del D.P.R. n. 633/1972, solo quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. E il concorso di entrambe le circostanze ... si giustifica col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di competenza. La sanzione della decadenza non può essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiché, nel caso di accertamento induttivo, l'Ufficio Iva deve computare in detrazione non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili, come prescrive l'articolo 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 121

registrate o, comunque, non risultanti dalle liquidazioni periodiche” (confronta sentenza n. 544 del 27 settembre 1996, depositata il 20 gennaio 1997). ***Occorre, tuttavia, chiarire che il diritto alla detrazione è, in ogni caso, subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione Iva risulta omessa, a norma dell'articolo 55 del DPR 633 del 1972.*** In altri termini il diritto alla detrazione è ammesso purché l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa. Si osserva, peraltro, che tale interpretazione non è in contrasto con la sentenza della Corte di Cassazione n. 16477 del 20 agosto 2004, che “nell'ipotesi di omessa dichiarazione annuale dell'Iva” esclude che “il credito Iva possa essere recuperato attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo di imposta successivo” e lascia al contribuente solo la possibilità di richiedere il rimborso cosiddetto “anomalo” ai sensi dell'allora vigente articolo 16 del DPR 26 ottobre 1972 n. 636 (ora sostituito dall'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992). Le norme vigenti “ratione temporis”, infatti, consentivano di esercitare il diritto alla detrazione entro il mese di competenza o, al più tardi, in sede di dichiarazione annuale (articolo 28, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972, abrogato dall'articolo 9, comma 9 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, dal 22 settembre 1998). Avendo, il contribuente, omesso la predetta dichiarazione annuale e, quindi, essendogli interdetto il diritto alla detrazione, egli “poteva ottenere il pagamento del suo credito Iva solo attraverso il procedimento di rimborso” di cui al citato articolo 16 del DPR n. 636 del 1972, entro il termine decadenziale di due anni. La pronuncia della Suprema Corte va considerata alla luce delle nuove scadenze entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione, come stabiliti dal combinato disposto degli articoli 8 del DPR n. 322 del 1998 e 19 del DPR n. 633 del 1972. Ciò significa, in altre parole, che una volta scaduto il termine entro cui poter esercitare il diritto alla detrazione del credito (ossia con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto), il contribuente ha la possibilità di recuperare il credito Iva solo attraverso il procedimento del cosiddetto rimborso anomalo di cui al citato articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Come chiarito dalla Suprema Corte, infine, “il termine decadenziale per la presentazione della domanda di restituzione dell'Iva risultante a credito non toglie, poi, che, ove si formi il silenzio rifiuto sulla domanda impeditiva della decadenza, inizi a decorrere, dalla data della sua formazione, cioè dalla scadenza del termine di 90 giorni, la prescrizione decennale ex articolo 2946 codice civile (confronta sentenza n. 16477 del 20 agosto 2004). ***In conclusione, la scrivente è dell'avviso che l'eccedenza di credito Iva maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto, fermo restando il potere/dovere dell'ufficio, nell'ambito del programma annuale dell'attività di controllo, di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa, a norma del richiamato articolo 55 del DPR n. 633 del 1972. Il contribuente avrà, comunque, sempre la possibilità di richiedere la restituzione del credito Iva attraverso la procedura di rimborso di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992, entro i termini ivi previsti.***

Circolare 52/E del 27 settembre 2007

OGGETTO: *modifiche apportate dalla legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria per il 2007) al sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articolo 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

INDICE

1. [PREMESSA](#)
2. RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL’ASSEVERAZIONE IN MANIERA INFEDELE.
3. VIOLAZIONI RIPETUTE O PARTICOLARMENTE GRAVI.
4. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 1997
 - 4.1) Ravvedimento
 - 4.1.1) Tardiva o omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni e ravvedimento
 - 4.1.2) Rilascio del visto di conformità e dell’asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell’attività di assistenza fiscale
 - 4.2) Concorso di violazioni
5. RESPONSABILITA’ SOLIDALE
6. PROCEDIMENTO D’IRROGAZIONE
7. SUCCESSIONE DI LEGGI NEL TEMPO

1. PREMESSA.

L’articolo 1, commi 33 e 34, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (d’ora in avanti finanziaria per il 2007) ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ridisegnando il sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni. L’intervento più innovativo ha ad oggetto la qualificazione giuridica delle sanzioni in esame, ricondotte, con le nuove disposizioni, nell’alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto compatibili. Prima della modifica normativa, le sanzioni previste dagli articoli 7-bis e 39 citati rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981 n. 689, recante “*modifiche al sistema penale*” (si vedano, al riguardo, la circolare del 21 marzo 2002 n. 25 e la circolare del 24 settembre 1999, n. 195).

Con la finanziaria sono state, inoltre, introdotte specifiche condizioni di punibilità per l’ipotesi di infedele rilascio del visto di conformità e dell’asseverazione; è stata modificata la disciplina da applicare per le ipotesi di violazioni ripetute o particolarmente gravi; è stata ridefinita la responsabilità solidale del centro di assistenza fiscale per la sanzione irrogata al trasgressore che ha agito per il centro stesso ed, inoltre, è stata adeguata la procedura per l’applicazione delle sanzioni in esame alle disciplina contenuta nel d.lgs. n. 472 del 1997.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 123

Infine, l'ammontare delle sanzioni, precedentemente espresso in lire, è stato adeguato all'euro, arrotondando all'unità i decimali risultanti dalla conversione, (così comma 33, lettera a), primo periodo, lettere b) ed e).

La presente circolare ha ad oggetto l'approfondimento delle modifiche più rilevanti introdotte dalla legge finanziaria per il 2007 al sistema sanzionatorio applicabile ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli articoli 7-bis e 39 del d.lgs. n. 241 del 1997. Prima di procedere all'analisi delle disposizioni della finanziaria che hanno modificato la materia in esame, si fa presente che le fattispecie prese in considerazione dalle norme, ai diversi effetti, sono:

- infedeltà del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni alla relativa documentazione ed alle risultanze delle scritture contabili nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
- infedeltà dell'asseverazione in ordine alla corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore a quelli risultanti dalle scritture contabili e da ogni altra idonea documentazione;
- infedeltà della certificazione tributaria da parte del professionista;
- inadempimento degli obblighi dei sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, definiti dall'articolo 37, commi 2 e 4 del citato D. Lgs. n. 241 del 1997;
- tardiva od omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati

2. RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ E DELL'ASSEVERAZIONE IN MANIERA INFEDELE.

L'articolo 1, comma 33, della legge finanziaria per il 2007 ha modificato la disciplina delle sanzioni poste a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei soggetti incaricati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni per il rilascio infedele del visto di conformità o dell'asseverazione, di cui dall'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997.

La novella, senza modificare la condotta sanzionabile, ha introdotto nel secondo periodo dell'articolo 39, comma 1, lettera a), del citato d.lgs n. 241 una specifica condizione di punibilità, stabilendo che *“La violazione è punibile in caso di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, di cui all'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e in caso di controllo ai sensi degli articoli 36-ter e seguenti del medesimo decreto, nonché in caso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni e di controllo di cui agli articoli 54 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*.

In caso di infedeltà del visto di conformità o dell'asseverazione, pertanto, il responsabile del centro di assistenza fiscale o il professionista sono punibili soltanto se dalle attività di liquidazione, controllo formale o sostanziale delle dichiarazioni, per le quali sono stati rilasciati il visto o l'asseverazione, emergano somme dovute a carico del contribuente dichiarante.

In proposito, è opportuno chiarire che non tutte le circostanze che possono dar luogo ad una rettifica della dichiarazione sono oggetto di controllo o rilevazione da parte del soggetto che rilascia il visto di conformità o l'asseverazione.

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 124

Ai fini del rilascio del visto di conformità il soggetto incaricato è tenuto ad effettuare esclusivamente i controlli indicati dall'articolo 2 del d.m. 31 maggio 1999, n. 164.

In particolare i CAF dipendenti con il visto di conformità attestano “... *la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto*”.

Il rilascio del visto di conformità da parte dei CAF imprese implica, inoltre: “a) *la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto; b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione*”.

Ai fini del rilascio dell'asseverazione, i soggetti incaricati controllano la corrispondenza dei dati contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore a quelli risultanti dalle scritture contabili e da ogni altra idonea documentazione; in particolare gli elementi contabili ed extracontabili rilevanti per l'applicazione degli studi di settore oggetto di controllo sono individuati con il provvedimento amministrativo di approvazione dei modelli di dichiarazione, ai sensi dell'articolo 3 del decreto ministeriale 31 maggio 1999, n. 164.

Poiché, dunque, i controlli necessari al rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione non “coprono” tutti i casi che possono dar luogo a rettifiche della dichiarazione a carico del contribuente, alla luce del principio di colpevolezza, sancito dall'articolo 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei centri e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità o dell'asseverazione deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità o dell'asseverazione e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo.

L'articolo 1, comma 33, della finanziaria ha introdotto, oltre quella appena esaminata, un'ulteriore condizione di punibilità, legata ad un limite di tipo quantitativo. Ai sensi del citato comma 33 la violazione è punibile a condizione che non trovi applicazione l'articolo 12-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in base al quale non si procede all'iscrizione a ruolo per somme inferiori a lire ventimila o al diverso importo previsto con apposito regolamento. Attualmente, per i crediti relativi ai tributi erariali, comprensivi o costituiti solo da sanzioni e interessi, l'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 1999, n. 129 ha elevato il predetto importo limite, fissandolo in euro 16,53 (lire 32.000) per ciascun credito, con riferimento ad ogni periodo d'imposta.

In definitiva, qualora dalle attività di liquidazione e controllo delle dichiarazioni emerga un maggior debito a carico del dichiarante, la sanzione può essere applicata soltanto se il debito superi il limite di 16,53 euro e sia conseguenza di quelle irregolarità che avrebbero dovuto essere rilevate attraverso i controlli necessari al rilascio del visto o dell'asseverazione.

3. VIOLAZIONI RIPETUTE O PARTICOLARMENTE GRAVI.

Ulteriori novità hanno interessato le ipotesi di violazioni ripetute o particolarmente gravi commesse dai soggetti in esame, che la previgente disposizione

sanzionava con l'inibizione della facoltà di rilasciare il visto di conformità ovvero l'asseverazione. Per effetto delle novità introdotte dalla legge finanziaria, in caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi l'Amministrazione può sospendere la facoltà di rilasciare il visto di conformità o l'asseverazione per un periodo da uno a tre anni, mentre la sanzione consistente nella inibizione della relativa facoltà opera solo in caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione. È rimasta immutata la previsione secondo cui si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione.

4. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 472 DEL 1997.

Altrettanto innovativa è la previsione contenuta nel nuovo comma 1-*bis* dell'articolo 39 del d.lgs. n. 241 del 1997, secondo cui *“Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Il centro di assistenza fiscale per il quale abbia operato il trasgressore è obbligato solidalmente con il trasgressore stesso al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata”*.

La disposizione risponde all'esigenza di far rientrare nell'alveo delle sanzioni amministrative tributarie, di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, le sanzioni irrogate per infedeltà del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione per l'inadempimento degli obblighi dei sostituti che prestano l'assistenza fiscale e per la tardiva od omessa trasmissione telematica della dichiarazione da parte dei soggetti incaricati.

Di seguito si esaminano le modalità di applicazione di taluni dei principi stabiliti dal d.lgs. n. 472 del 1997 alle fattispecie sanzionatorie in esame.

4.1) Ravvedimento

4.1.1) Tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni e ravvedimento

Con specifico riferimento alla sanzione prevista dall'articolo 7-*bis* del d.lgs. n. 241 del 1997, per la tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati, con circolare 24 settembre 1999, n. 195/E, successivamente confermata con risoluzione 30 luglio 2004, n. 105/E, era stato chiarito che *“la sanzione prevista dall'articolo 7-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in caso di tardiva od omessa trasmissione telematica delle dichiarazioni, non ha carattere tributario ma amministrativo. Alla stessa, pertanto, non possono essere applicati i principi stabiliti dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, non può operare l'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del citato d.lgs. n. 472”*. Alla luce delle modifiche in commento, che hanno mutato la natura della sanzione in esame, deve, dunque, ritenersi consentito il ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. Occorre però chiarire in che termini e con quali modalità è possibile provvedere al ravvedimento per omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni.

Posto che il ravvedimento è possibile sempre che la violazione non sia stata contestata o non siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività di accertamento di cui il trasgressore abbia avuto formale conoscenza, presupposto indefettibile è inoltre che l'adempimento omesso possa essere ancora validamente

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 126

effettuato, come chiarito con la circolare del 23 luglio 1998, n. 192/E, punto 3.1, in cui si è precisato che “occorre tener presente che l’articolo 13 del decreto n. 472, con una previsione di carattere generale, ha esteso a tutti i tributi [...] l’operatività del ravvedimento che, com’è noto, consiste nell’effettuare spontaneamente l’adempimento omesso o irregolarmente eseguito oltre i termini originariamente previsti ma pur sempre nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate”.

Dunque, nel caso di trasmissione telematica delle dichiarazioni è necessario che la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata.

Al riguardo, si rammenta che l’articolo 7, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 dispone che “*sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l’applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d’imposta*”.

Ragioni di coerenza sistematica inducono, dunque, a ritenere che la possibilità di ravvedersi per l’intermediario che non abbia trasmesso tempestivamente la dichiarazione presuppone necessariamente la validità della dichiarazione tardivamente presentata, che sussiste, come detto, quando la stessa sia presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione.

Lo stretto legame esistente tra la presentazione della dichiarazione e la sua trasmissione telematica, dovuto alla circostanza che in assenza di trasmissione telematica la dichiarazione, pur consegnata nei termini all’intermediario, è da considerare omessa, comporta che il ravvedimento relativo alla tardiva trasmissione telematica deve seguire le regole dettate dall’articolo 13, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 472 del 1997. Al riguardo con la circolare del 10 luglio 1998, n. 180/E, è stato chiarito che: “la previsione della lettera c) è in linea con la regola stabilita nel settore dell’Iva e delle imposte sui redditi, che considerano omessa la dichiarazione annuale presentata con un ritardo superiore a trenta (n.d.r. oggi novanta) giorni rispetto al termine di scadenza. Per i tributi anzidetti esiste, pertanto, un solo limite temporale (di trenta giorni appunto, n.d.r. novanta) entro il quale poter regolarizzare l’omessa presentazione della dichiarazione”.

In particolare, la specifica sanzione a carico dell’intermediario può essere ridotta ad un ottavo del minimo se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni; ovviamente, alla sanzione per tardiva trasmissione telematica della dichiarazione si affiancano le sanzioni per tardiva presentazione della dichiarazione, di cui al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che, comunque, devono essere irrogate a carico del contribuente.

Si ricorda, infine, che contestualmente alla trasmissione telematica della dichiarazione l’intermediario deve procedere al pagamento della sanzione in misura ridotta.

4.1.2) Rilascio del visto di conformità e dell’asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell’attività di assistenza fiscale

Seminario “Sanzioni e novità fiscali 2011” Pag. n. 127

Ai fini dell'applicabilità dell'istituto del ravvedimento operoso alla sanzione prevista dall'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, che colpisce il comportamento dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF che rilasciano il visto di conformità o l'asseverazione in maniera infedele, ed a quella prevista dalla successiva lettera b) del medesimo comma, che sanziona, invece, i professionisti che rilasciano la certificazione tributaria in maniera altrettanto infedele, occorre individuare le modalità con le quali è consentita all'autore della violazione la possibilità di ravvedersi, beneficiando della riduzione della misura delle sanzioni applicabili, le condizioni di procedibilità del ravvedimento ed i relativi effetti. In particolare, il ravvedimento relativo alle violazioni commesse in sede di rilascio del visto di conformità, dell'asseverazione e della certificazione tributaria comporta l'invio all'Agenzia delle entrate, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, di una comunicazione, le cui modalità di presentazione saranno di seguito disciplinate, in cui devono essere indicati i dati identificativi del contribuente, il tipo e numero di protocollo telematico della dichiarazione ed i motivi per i quale l'autore della violazione intende ravvedersi.

Contestualmente deve essere versata la sanzione prevista per ogni singola violazione ridotta ad un quinto del minimo (euro 51,60 per il visto di conformità e l'asseverazione infedele, euro 103,20 per la certificazione tributaria infedele).

Con riferimento, in particolare, all'individuazione del termine ultimo per il ravvedimento ed alla misura della riduzione della sanzione, la fattispecie in esame rientra tra le previsioni dell'articolo 13, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 472 del 1997 (che fa riferimento alla regolarizzazione di errori ed omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento di tributi), in base al quale la sanzione si riduce ad un quinto del minimo se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Gli errori e le omissioni in esame possono rilevare in sede di liquidazione automatica, controllo formale e controllo sostanziale anche a carico del contribuente; di conseguenza quest'ultimo, informato dall'autore della violazione della propria volontà di ravvedersi, potrà sanare nei termini ed alle condizioni di cui al medesimo articolo 13, comma 1, lettera b) del d. lgs. 472 del 1997 le irregolarità e le omissioni che hanno inciso sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo.

Analogamente le violazioni degli obblighi di cui all'articolo 39, comma 3, del d.lgs. n. 241 del 1997, per l'inosservanza delle disposizioni che disciplinano l'attività di assistenza fiscale prestata dai sostituti d'imposta (articolo 37, commi 2 e 4, del d.lgs. n. 241 del 1997) possono essere sanate attraverso la rimozione dell'errore o dell'omissione, sempre che ciò sia ancora possibile, ed il versamento della sanzione minima (euro 258,00) ridotta ad un quinto (euro 51,60), nel termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

4.2) Concorso di violazioni

L'articolo 12, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 dispone che colui il quale, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi

diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio. In particolare, si ha concorso formale quando con una sola azione od omissione si commettono diverse violazioni della medesima disposizione (concorso formale omogeneo), ovvero con una sola azione od omissione vengono violate disposizioni diverse (concorso formale eterogeneo). Si ha concorso materiale, invece, quando con più azioni od omissioni si commettono diverse violazioni formali della stessa disposizione (concorso materiale omogeneo). Il regime del cumulo giuridico, nel sistema delineato dall'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997, ha un ambito applicativo più esteso rispetto al sistema delle sanzioni amministrative di cui all'articolo 8, comma 1, della legge n. 689 del 1981 – che lo limita alla sola ipotesi in cui la condotta si esaurisca in un'unica azione od omissione – posto che per le sanzioni amministrative tributarie risulta applicabile anche quando la condotta si concretizza in più azioni od omissioni che comportano più violazioni della stessa disposizione (concorso materiale). In tale ultimo caso è, tuttavia, necessario che la violazione si connetta ad obblighi di carattere formale, non incidenti, come tali, sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione, anche periodica, del tributo. Pertanto, mentre ai fini dell'applicazione del cumulo giuridico nei casi di concorso formale è irrilevante la natura formale o sostanziale della violazione, per espressa previsione di legge l'applicazione del cumulo giuridico nelle ipotesi di concorso materiale è esclusa quando le violazioni abbiano natura sostanziale. Tuttavia, qualora vengano commesse con più azioni diverse violazioni sostanziali della medesima disposizione di legge, ferma l'inapplicabilità del cumulo giuridico, possono trovare applicazione le disposizioni del comma 2 qualora si possa configurare, rispetto alle violazioni commesse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, le violazioni danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse (cumulo materiale). Occorre, a tal fine, precisare che il vincolo della progressione può configurarsi solo rispetto a violazioni riferibili al medesimo contribuente. Ciò premesso sotto il profilo normativo, in relazione all'articolo 7-bis si rileva che, quando nei confronti dell'intermediario vengano constatate diverse violazioni dell'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni, commesse con un'unica omissione o azione, si configura un'ipotesi di concorso formale omogeneo. La risoluzione n. 105/E del 2004, deve ritenersi, dunque, attuale nella parte in cui chiarisce che la violazione punita dall'articolo 7-bis è da intendersi riferita alla tardiva od omessa presentazione di ciascuna dichiarazione e non al file con il quale sono trasmessi i dati relativi a più dichiarazioni. Al fine di individuare la sanzione concretamente applicabile, è opportuno chiarire che la violazione consistente nel tardivo invio di un file contenente più dichiarazioni configura una condotta illecita imputabile ad un soggetto diverso dal contribuente e non collegata all'adempimento dell'obbligo di versamento delle imposte da parte di quest'ultimo. La violazione in esame, pertanto, non è suscettibile di essere classificata quale violazione formale o sostanziale; ne consegue che, tenuto conto che le disposizioni di cui al D. Lgs. 472 del 1997 si applicano solo “in quanto compatibili”, nei casi in esame non trova applicazione la disciplina del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del citato D. Lgs. 472, bensì quella di cui all'articolo 8 della L. 689 del 1981 (unica sanzione pari

a quella prevista per la violazione più grave aumentata sino al triplo). Resta inteso che nei casi in cui vengano inviati in tempi diversi più file, contenenti ciascuno più dichiarazioni, si applicheranno tante sanzioni quanti sono i file, ciascuna delle quali sarà calcolata tenendo conto del cumulo giuridico di cui all'articolo 8 della L. 689 del 1981 delle sanzioni riferibili alle dichiarazioni. In relazione all'articolo 39 del D.lgs. n. 241 del 1997, quando nei confronti del medesimo soggetto vengono constatate diverse violazioni relative al rilascio del visto di conformità o dell'asseverazione, la condotta si realizza mediante più azioni od omissioni con cui vengono commesse diverse violazioni della stessa disposizione di legge. In ordine alla natura delle violazioni in esame, trattandosi di condotte illecite imputabili ad un soggetto diverso dal contribuente, valgono le stesse considerazioni svolte sopra a proposito della sanzione per tardiva trasmissione della dichiarazione. A ciò si aggiunga che le violazioni consistenti nel rilascio infedele del visto di conformità e dell'asseverazione, per effetto delle modifiche della finanziaria per il 2007, sono punibili soltanto se dalle attività di liquidazione, controllo formale o sostanziale delle dichiarazioni, per le quali sono stati rilasciati il visto l'asseverazione o la certificazione, emergano somme dovute a carico del contribuente. È chiaro, pertanto, che le sole violazioni rilevanti ai fini dell'applicazione delle sanzioni in esame sono quelle sostanziali, che hanno inciso, cioè, sulla determinazione dell'imposta o della base imponibile. Da ciò discende che qualora nei confronti del medesimo soggetto vengano riscontrate più violazioni degli obblighi relativi al rilascio del visto di conformità o dell'asseverazione, le violazioni daranno luogo all'applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse. Rimane ferma l'applicabilità, al ricorrere dei presupposti, delle disposizioni contenute nell'articolo 12, comma 2, qualora si possa configurare, rispetto alle violazioni, il vincolo della progressione.

5) RESPONSABILITÀ SOLIDALE.

L'articolo 39, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 241 del 1997, come introdotto dal comma 33 dell'articolo unico della legge finanziaria per l'anno 2007, si chiude con la previsione della responsabilità solidale del centro di assistenza fiscale per la sanzione irrogata al trasgressore che ha agito per il centro stesso. In proposito si ricorda che il soggetto cui applicare la sanzione prevista dal citato articolo 39 è esclusivamente il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri, che, dunque, risponderà delle violazioni commesse in solido con il centro. Per tale responsabilità solidale operano le regole previste dal combinato disposto degli articoli 5 e 11 del d.lgs. 472 del 1997.

6) PROCEDIMENTO D'IRROGAZIONE.

L'articolo 1, comma 33, della legge finanziaria per il 2007, dopo aver ricondotto le violazioni di cui sopra nell'alveo delle sanzioni tributarie, ha individuato le modalità di contestazione ed irrogazione, disponendo che le stesse sono *“contestate e le relative sanzioni sono irrogate dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del trasgressore anche sulla base delle segnalazioni inviate dagli uffici locali della medesima Agenzia”*.

Omissis....

Risoluzione 338/E del 21 novembre 2007

Oggetto: *istituzione di codici tributo per il versamento, mediante modello F24, delle sanzioni per ravvedimento su omessa o tardiva trasmissione delle dichiarazioni, su infedele rilascio del visto di conformità e asseverazione e violazioni commesse dai sostituti d'imposta. Articolo 7-bis e articolo 39 comma 1 e 3 del D.Lgs. 241/1997 come modificati dall'art. 1, commi 33 e 34, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.*

L'articolo 1, commi 33 e 34, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 ha modificato la disciplina delle sanzioni applicabili alle violazioni di cui agli articoli 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ridisegnando il sistema delle sanzioni poste a carico dei soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale, nonché degli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni. L'intervento più significativo è stato operato sulla qualificazione giuridica delle sanzioni in oggetto, ricondotte, con le nuove disposizioni, nell'alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in quanto compatibili. In considerazione di quanto sopra esposto, con la circolare 52/E del 27 settembre 2007 della Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, è stato chiarito che per le fattispecie in esame deve ritenersi consentito il ravvedimento di cui all'articolo 13 del citato decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Ciò premesso, al fine di permettere il versamento delle predette sanzioni in misura ridotta ai sensi del richiamato articolo 13, con le modalità previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- **"8924"** denominato "Ravvedimento - Sanzione per tardiva o omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti incaricati - articolo 7-bis del d.lgs. 241/1997";
- **"8925"** denominato "Ravvedimento - Sanzione per rilascio del visto di conformità e dell'asseverazione in maniera infedele e violazioni commesse dai sostituti nell'attività di assistenza fiscale, articolo 39 comma 1, lettere a) e b) e comma 3 del d.lgs. 241/1997".

In sede di compilazione del modello F24, tali codici tributo sono indicati nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione quale "Anno di riferimento" dell'anno in cui si realizza la violazione o il ritardo, espresso nella forma "AAAA".