

ACCERTAMENTO

La riforma delle sanzioni tributarie dal 2016. Parte I

di **Fabio Pauselli**

Il D.Lgs. n. 158/2015 ha riformato il sistema delle **sanzioni amministrative tributarie**, la cui efficacia, inizialmente postergata al 1° gennaio 2017, è stata anticipata dalla legge Stabilità 2016 al 1° gennaio 2016.

Le nuove disposizioni saranno, quindi, immediatamente applicabili da quest'anno, con piena operatività del *favor rei*. Il nuovo regime prevede, in generale, una riduzione del carico sanzionatorio fino **alla metà del minimo della sanzione** in presenza di circostanze che la rendono **spropositata rispetto al fatto commesso**. Di fatto non è più richiesto che le circostanze siano eccezionali. All'opposto, la sanzione **è aumentata sino alla metà** nei confronti di chi, **nei 3 anni precedenti**, è recidivo nel aver commesso violazioni della stessa indole, **a meno che le stesse** siano state oggetto di **accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale**.

Importanti novità si rilevano anche in materia di **cumulo giuridico** e **sospensione dei rimborsi**. Dal 2016, infatti, il cumulo giuridico si renderà applicabile **limitativamente al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta**, oltre che in caso di **accertamento con adesione**, anche in presenza di **mediazione tributaria** e **conciliazione giudiziale**. La sospensione dei rimborsi, invece, si renderà applicabile non più solo agli atti sanzionatori ma anche **agli avvisi di accertamento**.

Iniziamo ad analizzare le principali novità in materia, partendo dalle **imposte sui redditi** e dall'**Irap**.

In caso di **omessa dichiarazione** la sanzione varia **dal 120% al 240%** delle imposte dovute, con un minimo di € 250. In assenza d'imposte dovute la sanzione varia **da € 250 a € 1.000**. In presenza di redditi prodotti all'estero permane la consueta maggiorazione di 1/3 della sanzione. Se la dichiarazione è presentata **entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo** e comunque **prima dell'inizio di un accertamento**, la sanzione è dimezzata, e varia quindi **dal 60% al 120%** delle imposte, con un minimo di € 200. In assenza di imposte, la sanzione andrà da un minimo di € 150 ad un massimo di € 500. Le sanzioni fisse applicabili quando non sono dovute imposte, possono essere **aumentate fino al doppio** nei confronti dei soggetti obbligati alla **tenuta delle scritture contabili**.

In presenza di **dichiarazione infedele** se è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione **dal**

90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. Analoga sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se attribuite in sede di ritenuta alla fonte. La sanzione è aumentata **dal 135% al 270%** quando la violazione è realizzata mediante **l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti**, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Per l'omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero, con riferimento alle imposte o alle maggiori imposte relative a tali redditi, si applica ancora l'aumento di 1/3. In assenza di documentazione falsa o raggiri, la **sanzione è ridotta di 1/3** quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente **inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati**, e comunque **complessivamente inferiori a € 30.000**.

La sanzione da dichiarazione infedele è **ridotta di 1/3** quando l'infedeltà **deriva dall'errata imputazione temporale**, purché il componente positivo abbia già **concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente**. In **assenza di danni per l'Erario**, la violazione del principio della competenza fiscale sarà sanzionabile **in misura fissa pari a € 250**.

In presenza di canone di locazione immobiliare a uso abitativo non dichiarato o dichiarato in misura inferiore a quella effettiva, se si è optato per la cedolare secca, le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione sono raddoppiate, potendo variare **dal 240% al 480% dell'imposta** in caso di **omessa dichiarazione del canone** oppure **dal 180% al 360%** in caso di **infedele dichiarazione** del medesimo. L'omessa denuncia delle situazioni che danno luogo ad **aumenti del reddito dominicale e del reddito agrario dei terreni** è punita con una **sanzione da € 250 a € 2.000**. Tale regime sanzionatorio non è applicabile alle locazioni stipulate nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, riguardando esclusivamente i redditi fondiari.

In caso di rettifica del **valore normale dei prezzi di trasferimento** (c.d. *transfer price*), da cui derivi **una maggiore imposta o una differenza del credito**, la sanzione per dichiarazione infedele non si applica qualora, nel corso **dell'accesso, ispezione o verifica o di altra attività istruttoria**, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la **documentazione idonea a consentire il riscontro della conformità** al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Il contribuente che detiene la documentazione deve darne apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria, **in assenza** della quale si **renderà applicabile la sanzione per dichiarazione infedele**.

Nei casi, ad esempio, di opzione per il consolidato fiscale, società non operative, aiuto alla crescita economica, interruzione tassazione di gruppo prima del triennio, partecipazioni acquisite per recupero crediti, la **mancata indicazione in dichiarazione** della mancata presentazione dell'interpello oppure dell'ottenimento di risposta negativa, è sanzionata in **misura fissa da € 2.000 a € 21.000**.

In materia di scomputo delle perdite, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le **perdite fiscali relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento** e fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano, il **contribuente ha facoltà**

di chiedere che siano computate in **diminuzione le perdite pregresse non utilizzate**, intendendosi per tali quelle che erano **utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento**. In tal caso il contribuente dovrà presentare **un'istanza entro il termine di proposizione del ricorso**, i cui termini saranno sospesi per 60 giorni. Ricevuta l'istanza, l'Agenzia delle Entrate procederà al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni, e comunicherà l'esito entro 60 giorni al contribuente. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili, l'Amministrazione finanziaria provvede a **ridurre l'importo delle perdite** riportabili nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, **qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica**.