

# LE SANZIONI TRIBUTARIE

Laura Rossi Dufour

Dottore Commercialista – Revisore Contabile

Via San Gregorio 53 Milano

Via D.Fiasella 3/14 Genova

Tel.010542196

[laura.rossi@studiorossidufour.it](mailto:laura.rossi@studiorossidufour.it)

# Le sanzioni

- La violazione di un obbligo tributario comporta, come diretta conseguenza, l'applicazione di una sanzione.
- L'ordinamento tributario prevede due tipi di sanzioni, amministrative e penali, a seconda che la violazione costituisca, in base alla legge, rispettivamente illecito amministrativo o illecito penale

# Le sanzioni accessorie

- A questa possono aggiungersi, in determinati casi, sanzioni accessorie. Per esempio:
- la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale; la sospensione può essere disposta per un periodo da tre giorni a un mese (o da un mese a sei mesi, quando i corrispettivi oggetto della contestazione sono superiori a 50.000 euro), nel caso in cui siano state contestate, anche unitariamente e nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni, compiute in giorni diversi, dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale

# D.Lgs 472/1997

- 1) le sanzioni hanno carattere personale e riguardano solo chi ha commesso l'infrazione (principio di personalità); le sanzioni, quindi, non si trasmettono agli eredi
- 2) la somma irrogata a titolo di sanzione non produce in nessun caso interessi
- 3) nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione (principio di irretroattività)

# D.Lgs 472/1997

- 4) le leggi intervenute dopo il fatto si applicano se più favorevoli al contribuente (principio del favor rei), a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo. **Perciò, se il fatto commesso non è più qualificato come illecito da una norma successiva, le sanzioni non saranno più applicabili, a meno che non siano già divenute definitive.. Se la nuova norma punisce il fatto con una sanzione più mite, si applica quest'ultima, sempre che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo**
- 5) non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e di volere in base ai criteri indicati nel codice penale (principio di imputabilità) né coscienza e volontà della propria condotta (dolo o colpa)
- 6) se l'autore della violazione ha agito nell'interesse di una società o ente con personalità giuridica, quest'ultimo soggetto è responsabile del pagamento della sanzione. Per esempio, in caso di violazione commessa dall'amministratore, in base al "principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica" è responsabile la società, nei cui confronti verrà emessa la sanzione

# Principali sanzioni modificate dal D.lgs.158/2015 e 159/2015

- **Versamenti Diretti**

Omessi o ritardati

versamenti diretti

(saldo, acconto, periodici)

Sanzione per versamenti effettuati con ritardo non superiore a 90 giorni

- 30% dell'imposta dovuta –sanzione applicabile fino al 31/12/2015
- 15% dell'imposta dovuta – sanzione applicabile dal 1/01/2016

- la sanzione è ridotta entro i 14 giorni successivi alla scadenza a 0,1% per ogni giorno di ritardo

-la sanzione è ridotta dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni a 1,5% (1/10 del 15%)

- dal 31 al 90 giorno la sanzione è 1,67% fisso

# Sanzioni Imposte dirette

- **Omessa dichiarazione**

Sanzione in vigore fino al 31/12/2015

- dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 258 euro
- da 258 euro a 1.032 euro, se non sono dovute imposte, la sanzione è raddoppiabile per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili
- dal 120% al 2400% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 258 euro per la dichiarazione omessa presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo
- in presenza di redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di un terzo

## **Sanzione in vigore dal 2016**

- dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250 euro
- da 250 euro a 1.000 euro, se non sono dovute imposte, la sanzione è raddoppiabile per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili
- **dal 60% al 120% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 200 euro per la dichiarazione omessa presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo**
- in presenza di redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di un terzo

# Sanzioni Imposte dirette

## Dichiarazione infedele

Sanzioni fino al 31/12/2015

- dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito (la sanzione si applica anche se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni o deduzioni)  
in presenza di redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di un terzo
- la sanzione è elevata del 10% in caso di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e per l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, a condizione che il maggior reddito accertato - a seguito della corretta applicazione degli studi di settore - superi il 10% del reddito dichiarato
- la sanzione è elevata del 50% quando non viene presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate), sempre che il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore superi il 10% di quello dichiarato
- dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito per la violazione realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa per operazioni inesistenti, mediante condotta fraudolenta

## Sanzioni dal 2016

- dal 90% al 180% della maggiore imposta o della differenza di credito (la sanzione si applica anche se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni o deduzioni)  
in presenza di redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di un terzo
- la sanzione è elevata del 10% in caso di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e per l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, a condizione che il maggior reddito accertato - a seguito della corretta applicazione degli studi di settore - superi il 10% del reddito dichiarato ABROGATA
- la sanzione è elevata del 50% quando non viene presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate), sempre che il maggior reddito accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore superi il 10% di quello dichiarato ABROGATA
- dal 135% al 270% della maggiore imposta o della differenza di credito per la violazione realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa per operazioni inesistenti, mediante condotta fraudolenta

# Sanzioni in materia di IVA

- **Omessa  
presentazione  
dichiarazione annuale**

Sanzione fino al 31/12/2015:

- dal 120% al 240% del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che dovevano essere indicate in dichiarazione, con un minimo di 258 euro
- da 258 euro a 2.065 euro, se il soggetto effettua solo operazioni per le quali non è dovuta imposta
- dal 120% al 240% del tributo dovuto o per le operazioni che dovevano essere indicate in dichiarazione con un minimo di 258 euro dichiarazione omessa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo

Sanzione dal 2016

- dal 120% al 240% del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che dovevano essere indicate in dichiarazione, con un minimo di **250 euro**
- **da 250 euro a 2.000 euro, se il soggetto effettua solo operazioni per le quali non è dovuta imposta**
- **dal 600% al 120% del tributo dovuto o per le operazioni che dovevano essere indicate in dichiarazione con un minimo di 250 euro dichiarazione omessa presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, in assenza di imposte dovute sanzione da 150 euro a 1000 euro**

# Sanzioni in materia di IVA

## **Infedele Dichiarazione**

Sanzione fino al 31/12/2015

- dal 100% al 200% della differenza quando nella dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante
- dal 100% al 200% della differenza quando la violazione è realizzata con documentazione falsa o mediante condotte fraudolente

Sanzione dal 2016

- dal 90% al 180% della differenza quando nella dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante
- dal 135% al 270% della differenza quando la violazione è realizzata con documentazione falsa o mediante condotte fraudolente

# Sanzioni in materia di IVA E IMPOSTE DIRETTE

- Omessa tenuta o conservazione della contabilità

Sanzione fino al 31/12/2015

-da 1.032 euro a 7.746 – sanzioni raddoppiate se dalle irregolarità emergono evasioni dei tributi diretti e di Iva complessivamente superiori nell'esercizio a 51.645,69 euro

Sanzione dal 2016

-da 1.000 euro a 8.000 – sanzioni raddoppiate se dalle irregolarità emergono evasioni dei tributi diretti e di Iva complessivamente superiori nell'esercizio a 50.000 euro

# Sanzioni in materia di IVA

- Mancata emissione  
(o emissione per importi inferiori) di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto

Sanzione fino al 31/12/2015

100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato e, comunque, non inferiore a 516 euro

Sanzione dal 2016

100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato e, comunque, non inferiore a 500 euro

# IVA :Omessa fatturazione

Omessa fatturazione e registrazione  
operazioni imponibili

Sanzioni fino al 31/12/2015

dal 100% al 200% dell'imposta relativa al  
corrispettivo non fatturato o all'imponibile non  
registrato (minimo 516 euro)

Sanzione dal 2016

dal 90% al 180% dell'imposta relativa al  
corrispettivo non fatturato o all'imponibile non  
registrato (minimo 500 euro)

# Imposta di bollo

## Imposta di bollo

- Omesso o insufficiente pagamento

Sanzione

dal 100% al 500% dell'imposta o della maggiore imposta

# Obblighi del sostituto d'imposta

Omessa Presentazione della dichiarazione 770

Sanzioni fino al 31/12/2015

- dal 120% al 240% delle ritenute non versate con un minimo di 258 euro, oltre a 51 euro per ogni percipiente non indicato
- (se le somme dovute e non dichiarate sono state integralmente versate, la sanzione è da 258 a 2.065 euro, oltre 51 euro per ogni percipiente non indicato)

Sanzioni dal 2016

- dal 120% al 240% delle ritenute non versate con un minimo di 250 euro, oltre a 50 euro per ogni percipiente non indicato
- (se le somme dovute e non dichiarate sono state integralmente versate, la sanzione è da 250 a 2.000 euro, oltre 50 euro per ogni percipiente non indicato)

# Obblighi del sostituto d'imposta

## Dichiarazione Infedele

Sanzioni fino al 31/12/2015

dal 100% al 200% dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di 258 euro, se compensi, interessi e altre somme dichiarate sono inferiori a quelle accertate, oltre a 51 euro per ogni percipiente non indicato

Sanzioni dal 2016

dal 90% al 180% dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di 250 euro, se compensi, interessi e altre somme dichiarate sono inferiori a quelle accertate, oltre a 50 euro per ogni percipiente non indicato

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

- l'istituto giuridico del Ravvedimento Operoso, il quale consente al contribuente di pagare l'imposta dovuta con una piccola sanzione, ridotta rispetto alla sanzione normale. A seconda del ritardo il contribuente potrà pagare sanzioni ridotte ed interessi sulla base del numero di giorni di ritardo. Il ravvedimento operoso è disciplinato dall'Articolo 13 del Dlgs 472/97, è utilizzabile solo se la violazione non sia stata già contestata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale informativa.

Quattro sono le tipologie di ravvedimento (il "Ravvedimento Medio" è stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2015) di cui le prime tre modificate nell'entità della sanzione dal DLgs 158/2015:

**Ravvedimento Sprint:** prevede la possibilità di sanare la propria situazione versando l'imposta dovuta entro 14 giorni dalla scadenza con una sanzione dello 0,1% giornaliero (in precedenza era 0,2%) del valore dell'imposta più interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.

**Ravvedimento Breve:** applicabile dal 15° al 30° giorno di ritardo, prevede una sanzione fissa del 1,5% (in precedenza era 3%) dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.

# RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Ravvedimento Medio:** è applicabile dopo il 30° giorno di ritardo fino al 90° giorno, e prevede una sanzione fissa del 1,67% (in precedenza era 3,33% - sanzione minima ridotta ad 1/9) dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale (Comma 637 Legge di Stabilità 2015).

**Ravvedimento Lungo:** è applicabile dopo il 90° giorno di ritardo, ma comunque entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione. In mancanza di Dichiarazione, nei casi in cui non c'è nuova dichiarazione, la data di riferimento è quella della scadenza del versamento. Prevede una sanzione fissa del 3,75% dell'importo da versare più gli interessi giornalieri calcolati sul tasso di riferimento annuale.

**Ravvedimento Biennale** dopo un anno ma entro due anni dall'omissione o dall'errore 1/7 del 30% (4,29% )

**Ravvedimento dopo i due anni** dall'omissione o dall'errore 5% fisso dell'importo da versare

- Le novità sul ravvedimento operoso, introdotte dal Dlgs 158/2015, riguardano solo i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, per i quali le sanzioni sono state dimezzate

# LE MODIFICHE ALL'ART. 13 DEL D.LGS. N. 472/1997

- 1) Rimodulazione della riduzione delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento
- 2) Ampliamento dell'ambito temporale entro il quale è possibile ravvedersi
- 3) Eliminazione della causa ostativa costituita dal formale inizio di "accessi, ispezioni e verifiche"

# RAVVEDIMENTO AI FINI IVA IN CASO DI OMESSA FATTURAZIONE DI UN'OPERAZIONE IMPONIBILE

*Contribuente con liquidazione mensile che, nel mese di settembre 2013, ha effettuato un'operazione imponibile per euro 10.000, cui corrisponde IVA per euro 2.200, senza emettere fattura*

La violazione ha comportato:

- omessa fatturazione e registrazione della fattura a settembre 2013 (art. 6 D.Lgs. n. 471/97)
- omesso versamento di IVA ad ottobre 2013 (art. 13 D.Lgs. n. 471/97)
- dichiarazione IVA presentata a settembre 2014 con imposta inferiore al dovuto (art. 5 D.Lgs. n. 471/97)

# Ravvedimento

Per ravvedersi il contribuente deve:

emettere, ora per allora, la fattura non emessa

annotare la fattura nel registro IVA vendite

versare l'IVA dovuta

- versare gli interessi legali maturati dal 16 ottobre 2013 ad oggi
- versare la sanzione ridotta a  $1/7$  del minimo per omessa fatturazione ( $100\% : 7 = 14,3\%$ ) (art. 13, c. 1, lett. b-bis, D. Lgs. n. 472/97)
- versare la sanzione ridotta a  $1/7$  del minimo per omesso versamento dell'IVA ( $30\% : 7 = 4,3\%$ ) (art. 13, c. 1, lett. b-bis, D. Lgs. n. 472/97)
- presentare la dichiarazione IVA integrativa dell'anno 2013
- versare la sanzione ridotta a  $1/8$  del minimo per infedele dichiarazione ( $100\% : 8 = 12,5\%$ ) (art. 13, c. 1, lett. b, D. Lgs. n. 472/97)