

SANZIONI AMMINISTRATIVE
LA LEGGE DI STABILITA' HA ANTICIPATO L'EFFICACIA DEL
NUOVO REGIME DELLE SANZIONI
RIDOTTE LE SANZIONI PER GLI OMESSI VERSAMENTI

di Mario Agostinelli

ABSTRACT

La decorrenza della riforma del sistema della sanzioni amministrative è anticipata al 1° gennaio 2016 dalla legge di stabilità. Le norme sulla decorrenza non disciplinano il periodo transitorio che è, quindi, regolato dalle disposizioni generali che disciplinano l'applicazione della successione delle norme. I contribuenti e gli addetti ai lavori devono accelerare la conoscenza del nuovo impianto normativo sanzionatorio il quale prevede diverse misure per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione, per le violazioni formali, per gli omessi o tardivi versamenti e per quelle relative al reverse charge (per citarne alcune). La conoscenza delle nuove regole è indispensabile per la corretta applicazione DELL'ISTITUTO DEL RAVVEDIMENTO. Con il presente intervento si analizzano le norme in materia di sanzioni per omessi versamenti e i relativi effetti anche ai fini del corretto comportamento finalizzato alla regolarizzazione di tali violazioni.

PREMESSA

Il comma 133 dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2016 prevede che, le disposizioni del Titolo II del decreto 158/2015, in materia di sanzioni amministrative tributarie, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016. Il legislatore, con tale norma, ha superato l'anomalia della disposizione che prevedeva la decorrenza del nuovo sistema sanzionatorio dalla data del 1° gennaio 2017.

I contribuenti dovranno quindi prendere rapida confidenza con le nuove misure sanzionatorie e con i criteri che regolano la successione delle stesse, non ultimo, per la corretta applicazione dell'istituto del ravvedimento.

Tra le disposizioni di immediata applicazione vi sono sicuramente quelle che regolano le sanzioni per omessi versamenti di cui all'articolo 13 commi da 1 a 3 del D.Lgs. 471/1997.

Preliminarmente, tuttavia, occorre esaminare le norme che regolano la successione delle disposizioni in materia tributaria.

DISPOSIZIONI E PRINCIPI SULLA SUCCESSIONE DELLE NORME IN MATERIA DI SANZIONI TRIBUTARIE

La successione delle disposizioni in materia di sanzioni tributarie è regolata dai principi contenuti nell'articolo 3 del D.Lgs. 472/1997 espressivi del più generale principio del "Favor Rei".

In sostanza e come noto tale principio stabilisce che:

- Nessuno può essere punito se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione;
- Se la norma successiva abroga un presupposto fattuale di irrogabilità della sanzione amministrativa allora anche le violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore della nuova disposizione non sono punibili e le sanzioni irrogate devono cessare;
- Se la norma successiva prevede una sanzione inferiore rispetto alla precedente, per le violazioni commesse prima della sua entrata in vigore si devono applicare le sanzioni più favorevoli a meno che l'irrogazione delle sanzioni sia avvenuta in modo definitivo.

In particolare l'articolo 3 prevede testualmente che:

- 1. Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.**
- 2. 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.**
- 3. Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.**

Per quanto alle violazioni per omessi versamenti si dovrà fare particolare attenzione alle disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo in questione.

Le nuove norme in materia di sanzioni per omessi versamenti, come di seguito meglio argomentato, prevedono una più favorevole graduazione della misura punitiva, e pertanto il contribuente dovrà, ai fini della verifica delle sanzioni irrogabili, anche per la corretta utilizzazione dell'istituto del ravvedimento, applicare le disposizioni di cui al comma 3 dell'articolo 3 del D.Lgs 472/1997.

In altri termini, laddove le nuove disposizioni prescrivono una sanzione amministrativa inferiore rispetto alla previgente normativa, le stesse troveranno applicazione, non solo per le violazioni commesse dalla data di entrata in vigore della novella (1° gennaio 2016) ma, anche per le violazioni commesse in data

antecedente salvo che il relativo ed eventuale provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Ne deriva che, laddove il contribuente abbia commesso la violazione di tardivo versamento nell'anno 2013 e il provvedimento di irrogazione delle sanzioni è oggetto di contestazione, e laddove le nuove norme stabiliscano una sanzione inferiore per la specifica violazione, allora tali più favorevoli norme devono trovare applicazione e il contribuente ha diritto alla riduzione delle sanzioni in ragione delle nuove misure di commisurazione delle stesse (principio favore rei).

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE PER OMESSI VERSAMENTI 2016

Per una analisi efficace delle novità normative si propone la lettura dei primi tre commi dell'articolo 13 del D.Lgs 471/1997 che disciplinano le sanzioni in materia di omessi versamenti:

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, **anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà.** Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.*

2. *La sanzione di cui al comma 1 si applica **nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.***

3. *Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.*

Il legislatore, con il decreto di riforma 158/2015, ha introdotto una graduazione per applicare una misura sanzionatoria più mite per le violazioni meno gravi quali quelle riconducibili ad un tardivo versamento non superiore a 90 giorni.

Per i versamenti tardivi, contenuti nell'arco temporale di 90 giorni, la sanzione amministrativa irrogabile ordinaria è pari al 15% (vale a dire la metà della sanzione base). Inoltre se il pagamento avviene nel termine breve di 15 giorni, allora la

sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad 1/15 per ogni giorni di ritardo.

SANZIONI AMMINISTRATIVE OMESSI E TARDIVI VERSAMENTI	
DESCRIZIONE	SANZIONE
Omesso versamento sanzione Base	30%
Tardivo versamento non superiore a 90 giorni	15%
Tardivo versamento non superiore a 15 giorni	15% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo

Le sanzioni di cui sopra si applicano per le violazioni di cui alla seguente tabella.

VIOLAZIONI PER OMESSO TARDIVO VERSAMENTO	
DESCRIZIONE	SANZIONE
Omessi o tardivi versamenti degli acconti, degli importi periodici, degli importi dovuti a conguaglio o a saldo, delle imposte risultanti dalle dichiarazioni.	co. 1 art. 13 D.Lgs 471/1997
Maggiori importi dovuti o minore eccedenza detraibile in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale;	co. 1 art. 13 D.Lgs 471/1997
Liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli art. 36 bis o 36ter del DPR 600/73 e ai sensi dell'articolo 54 bis del DPR 633/72	co. 2 art. 13 D.Lgs 471/1997
Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo la sanzione si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.	co. 3 art. 13 D.Lgs 471/1997

Tanto sopra rappresentato si propongono alcuni esempi di calcolo delle sanzioni amministrative per tardivo versamento.

ESEMPI DI CALCOLO DELLE SANZIONI ART. 13 D.LGS 471/1997 IMPORTO DEL VERSAMENTO NON EFFETTUATO EURO 1.000,00		
TERMINE DI VERSAMENTO	% SANZIONE	SANZIONE
Versamento effettuato con 5 giorni di ritardo dalla scadenza legale. (Sanzione Base 15% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo = $15\% * 5/15 = 5\%$)	5%	50,00 €
Versamento effettuato 30 giorni di ritardo dalla scadenza legale. (Sanzione Base 15%)	15%	150 €
Versamento effettuato con 90 giorni di ritardo dalla scadenza legale (Sanzione Base 15%)	15%	150 €
Versamento effettuato con 91 giorni di ritardo dalla scadenza legale (Sanzione Base 30%)	30%	300 €

Laddove il contribuente intenda fruire del ravvedimento dovrà quindi commisurare la gradazione delle sanzioni di cui sopra con la gradazione delle riduzioni previste dall'istituto del ravvedimento.

RAVVEDIMENTO PER GLI OMESSI E TARDIVI VERSAMENTI

L'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997 prevede, con specifico riferimento alle violazioni per omessi versamenti le seguenti gradazioni di riduzione delle sanzioni:

RAVVEDIMENTO OPEROSO RIDUZIONE DELLE SANZIONI PER OMESSI VERSAMENTI	
TERMINE DEL RAVVEDIMENTO	RIDUZIONE DELLE SANZIONI
Versamento tardivo nel termine di 30 giorni	ad 1/10
Versamento tardivo oltre 30 giorni e nel termine di 90 giorni	ad 1/9
Versamento tardivo oltre 90 giorni ed entro il termine di un anno (o della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione)	ad 1/8
Versamento tardivo oltre l'anno (o termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è commessa la violazione) entro l'anno successivo (o termine di presentazione della dichiarazione successiva)	ad 1/7
Versamento tardivo oltre il II anno (o termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione)	ad 1/6

La norma del ravvedimento:**Art. 13 D.Lgs 472/1997**

La sanzione è ridotta, semprechè 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:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore e' stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

**ESEMPI DI CALCOLO DELLE SANZIONI ART. 13 D.LGS 471/1997
IMPORTO DEL VERSAMENTO NON EFFETTUATO EURO 1.000,00**

TERMINE DI VERSAMENTO	% SANZIONE	SANZIONE	SANZIONE RIDOTTA IN RAVV.TO
Versamento effettuato con 5 giorni di ritardo dalla scadenza legale. (Sanzione Base 15% ridotta ad 1/15 per ogni giorno di ritardo = $15\% * 5/15 = 5\%$) (Riduzione in ravv.to = $1/10 = 0,5\%$)	5%	50,00 €	5,00 €
Versamento effettuato 30 giorni di ritardo dalla scadenza legale. (Sanzione Base 15%) (Riduzione in ravv.to = $1/10 = 1,5\%$)	15%	150 €	15,00 €
Versamento effettuato con 90 giorni di ritardo dalla scadenza legale (Sanzione Base 15%) (Riduzione in ravv.to = $1/9 = 1,67\%$)	15%	150 €	16,67 €
Versamento effettuato con 91 giorni di ritardo dalla scadenza legale (Sanzione Base 30%) (Riduzione in ravv.to = $1/8 = 3,75\%$)	30%	300 €	37,5 €

DECORRENZA

La nuova misura delle sanzioni per omesso versamento si applica “sicuramente” per le violazioni commesse a decorrere dalla data del 1° gennaio 2016, data di decorrenza del decreto di riforma 158/2016 indicata dal comma 133 articolo 1 della L.S. 2016.

Per il principio del favore rei di cui all'articolo 3 del D.Lgs 472/1997, le nuove misure più favorevoli si applicano anche alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni per le quali non sussiste un provvedimento di irrogazione divenuto definitivo.

Per quanto sopra emerge quanto sintetizzabile come segue:

DESCRIZIONE	SANZIONE
Irrogazione della sanzione a decorrere dal 1° gennaio 2016 da parte dell'AE per violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016	L'ufficio deve applicare le nuove misure introdotte dal decreto 158/2015
Ravvedimento del contribuente effettuati da partire dal 1° gennaio 2016 per violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016	Il contribuente nel calcolo delle sanzioni deve applicare le nuove disposizioni introdotte dal decreto di riforma. In particolare per le regolarizzazioni effettuate nel termine di 90 giorni potrà fruire della sanzione base del 15%. Es. Omesso versamento acconto IVA dovuto il 27 dicembre 2015. In caso di ravvedimento entro il 26 gennaio 2016 potrà applicare la sanzione ridotta all'1,5%

11 gennaio 2016

Mario Agostinelli