Sanzioni da liquidazione e da accertamento: riduzioni in ipotesi di adesione, mediazione, conciliazione in primo e secondo grado

Fabio Carrirolo – 24 maggio 2017

Aspetti generali

L'ordinamento tributario italiano è connotato, quanto alle sanzioni amministrative applicabili, da un intreccio di ipotesi possibili riferite a violazioni di tipo sostanziale e formale, riscontrabili sia in sede di liquidazione e controllo formale che di controllo sostanziale (accertamento) sulle dichiarazioni, con riguardo a irregolarità negli adempimenti formali, in quelli dichiarativi e nei versamenti.
Le sanzioni, generalmente applicabili in misura percentuale rispetto all'ammontare della violazione (omesso versamento, infedele dichiarazione…), possono essere oggetto di riduzioni per effetto dell'adozione di forme di ravvedimento operoso, ovvero di strumenti deflattivi del contenzioso come l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziaria e la mediazione tributaria.
La verifica circa la soluzione più conveniente che può essere adottata può risultare in concreto difficile, in quanto si incrociano disposizioni riguardanti diverse tipologie di sanzioni e diversi procedimenti, adottabili in contesti differenti: di seguito si cerca di compiere una disamina generale di questi aspetti focalizzando poi alcune ipotesi specifiche.

La sanzione unica in sede di accertamento

Come è noto, il vigente sistema sanzionatorio tributario prescrive agli uffici di unificare e ridurre la sanzione in presenza di più violazioni riguardanti più imposte e/o più periodi di imposta; in primo luogo ciò avviene perché, tipicamente, una verifica riguardante diverse annualità e diverse violazioni produce più avvisi di accertamento con sanzioni molto pesanti. Si tratta quindi di un modo per alleviare un sacrificio eccessivo (in coerenza con un'idea della sanzione afflittiva ma non espropriativa). Di fatto, tuttavia, il "*carico*" complessivo può ancora rivelarsi molto pesante, e in tale prospettiva occorre considerare tutte le possibilità di ridurlo

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

tramite i sistemi posti a disposizione dall'ordinamento.

Le violazioni sostanziali possono dare luogo a una sanzione unica qualora si possa configurare, rispetto ad esse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse.

Ai fini dell'applicazione di della sanzione unica, la sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata da un quarto al doppio.

Per "*violazione più grave*", si intende quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave.

Se però le violazioni formali rilevanti ai fini del concorso materiale si riferiscono a più periodi di imposta o rilevano ai fini di più tributi erariali (ovvero di più tributi di altro ente impositore), la sanzione base cui riferire l'aumento è quella connessa alla violazione più grave, aumentata, rispettivamente, dalla metà al triplo (art. 12, comma 5) e di un quinto (art. 12, comma 3).

Tale previsione è separatamente applicata rispetto ai tributi erariali e a quelli riferibili ad altri enti, sicché in tali ipotesi non è possibile l'applicazione di un'unica sanzione, ma devono essere determinate distinte sanzioni dall'ufficio e dall'ente locale competenti.

La **sanzione base**, alla quale dovrà essere applicato l'aumento previsto in caso di concorso di violazioni, è determinata secondo i seguenti criteri:

— se le violazioni si riferiscono ad un solo periodo di imposta e riguardano un solo tributo, la sanzione base si identifica con quella più grave;

— se le violazioni interessano più tributi e un solo periodo d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata di 1/5;

— se le violazioni riguardano un solo tributo ma rilevano per più periodi d'imposta, la sanzione base è quella più grave aumentata dalla metà al triplo;

— se, infine, le violazioni coinvolgono più tributi e più periodi d'imposta, la sanzione base si ottiene aumentando prima di 1/5 la sanzione più grave e aumentando poi il risultato dalla metà al triplo.

Ricavata la sanzione base, si dovrà procedere ad elevare la stessa da un minimo di un quarto ad un massimo del doppio, tenendo tuttavia presente che la sanzione non può essere irrogata in misura superiore a quella risultante dal cumulo materiale delle pene previste per le singole violazioni, stante l'espresso divieto formulato in tal senso dal comma 7 dello stesso art. 12.

Gli uffici fiscali dispongono di una rilevante discrezionalità nel variare la misura della sanzione dal minimo al massimo; si ritiene che, in assenza di comportamenti

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

particolarmente lesivi per l'ordinamento e per le attività di controllo, la misura applicabile dovrebbe essere quella minima prevista.
Trattandosi di sanzioni per più tributi, si applicano quindi le percentuali del **cumulo giuridico** *ex* art. 12 (aumento di un quinto e successivo ulteriore aumento di un quarto). Se si tratta anche di più periodi di imposta, anche l'ulteriore aumento del 50%.
Il calcolo è insomma: X * 1,2*1,25*1,5
Infine può essere applicata la riduzione a 1/3 prevista dal D.Lgs. n. 218/1997.
La sanzione viene aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole[1] non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione). Tale aumento (c.d. recidiva), previsto dall'art. 7, c. 3, del D.Lgs. n. 472/1997), deve essere applicato prima di procedere alla determinazione della "*sanzione unica*" e diviene obbligatorio a partire dal periodo di imposta 2016 (art. 16, c. 1, lett. c, n. 1, D.Lgs. n. 158/2015).

Ravvedimento e dichiarazione integrativa
L'istituto del ravvedimento operoso è stato innovato a opera della legge 23.12.2014, n. 190 - commi 637 e seguenti.
Secondo la versione attualmente vigente dell'art. 13 del D. Lgs. 472/1997:
— per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento operoso non è più inibito dal controllo fiscale, ma solamente dalla notifica dell'atto impositivo o dell'avviso bonario;
— il ravvedimento può avvenire, ferma la preclusione di cui sopra, senza limiti temporali;
— in caso di avvenuta constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (cioè mediante processo verbale), la riduzione della sanzione è a un quinto del minimo;
— in caso di dichiarazione integrativa i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi decorrono dalla data di presentazione di tale dichiarazione.
Contestualmente alle modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso è stato innovato l'art. 2, c. 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che consente al

[1] Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

contribuente di integrare le dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP, dell'IVA e dei sostituti d'imposta per correggere errori od omissioni, non oltre i termini stabiliti dalla legge per l'accertamento, fatta salva l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinaria.
Ciò fa sì che, in sostanza, nell'arco temporale concesso all'amministrazione finanziaria per l'esercizio delle attività di controllo sostanziale (accertamento), con una riduzione delle sanzioni che è via via minore al passare del tempo, a partire dalla scadenza ordinaria per l'adempimento:

— le sanzioni possano essere corrisposte in misura ridotta mediante ravvedimento;

— le dichiarazioni possano essere modificate - integrate per regolarizzare la situazione manifestata dal contribuente al fisco.

La sequenza temporale dei ravvedimenti

Per quanto sopra evidenziato, la sanzione in materia di omessi versamenti rimane ordinariamente fissata al 30%, salvo che la regolarizzazione non avvenga entro i 90 giorni: in questo caso, la sanzione è applicabile nella misura ridotta del 15%.
Quindi, se il ravvedimento avviene:

— con un massimo di 14 giorni di ritardo, la sanzione del 15% è ridotta di un quindicesimo per ogni giorno di ritardo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 472/1997), e grazie al ravvedimento operoso viene ridotta ancora a un decimo (0,1% al giorno) – c.d. ravvedimento *sprint*;

— con un ritardo compreso tra 15 e 30 giorni, la sanzione del 15% è ridotta a 1/10 del minimo, cioè all'1,5% (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a, D.Lgs. n. 472/1997);

— con un ritardo compreso tra i 31 e i 90 giorni, sanzione del 15% è ridotta a 1/9 del minimo, cioè all'1,67% (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997; art. 13, c. 1, lett. a-bis, D.Lgs. n. 472/1997).

Se il ravvedimento avviene oltre i termini menzionati, la sanzione del 30% è riducibile a 1/8 o, se si tratta di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, a 1/7 o 1/6, a seconda di quando verrà posto in essere.
La riduzione a 1/8 (sempre nel caso dell'omesso versamento, pari al 3,75%) si applica se la regolarizzazione del versamento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (art. 13, c. 1, lett. b, D. Lgs. n. 472/1997).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La sanzione viene invece ridotta a 1/7 (4,28%) se il versamento è effettuato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, c. 1, lett. b-bis), e a 1/6 (5%) se avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, c. 1, lett. b-ter).

Il ravvedimento del pvc

A seguito dell'intervento della L. n. 190/2014, il ravvedimento operoso attribuisce ai contribuenti la facoltà di regolarizzare la propria posizione con consistenti abbattimenti delle sanzioni entro i termini concessi al fisco per l'attività di accertamento. Il ravvedimento operoso lungo entro tali termini si associa, come si è detto, a una riduzione delle sanzioni a 1/6. Se invece, all'interno del medesimo arco temporale, è stata avviata un'attività investigativa (accesso, ispezione, verifica), la riduzione è a 1/5 del minimo edittale.

Trattandosi di sanzioni per infedele dichiarazione, vi è da dire che la sanzione è soprattutto quella del 90% (60% in caso di violazioni minori e di erronea imputazione a periodo di componenti di reddito). Ciò significa che:

- **in assenza di verbale**, il ravvedimento entro i termini dell'accertamento:
  - con sanzione ordinaria del 90%, comporterà l'assolvimento di una sanzione ridotta del 15%;
  - con sanzione ordinaria del 60%, richiederà una sanzione ridotta del 10%;
- **in presenza di verbale**, le sanzioni ridotte si riducono rispettivamente al 18% e al 12%.

In ambedue i casi, questa forma di ravvedimento operoso "surroga" l'attività di accertamento, consentendo che il contribuente si sostituisca al fisco liquidandosi la maggiore imposta e le sanzioni. Si rammenta che dovranno essere calcolati gli interessi legali a partire dalla data della violazione, che attualmente sono dello 0,20% annuo.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Puntualizzazioni

Rispetto a quanto precedentemente previsto per la definizione agevolata del processo verbale di constatazione (art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, abrogato dalla L. n. 190/2014 per tutti i pvc consegnati a partire dal primo gennaio 2016), il ravvedimento lungo in presenza di attività di controllo non si presenta come la "*sanatoria*" di un atto, bensì come la possibilità, per il contribuente, di sostituirsi al fisco autoliquidandosi una sanzione ridotta (ad esempio per infedele dichiarazione), presentando contestualmente la dichiarazione integrativa.

La riduzione delle sanzioni può essere variabile, a seconda del tempo in cui interviene il ravvedimento, come verrà più avanti evidenziato.

Osservazioni

A proposito del ravvedimento operoso nella versione attualmente vigente, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 6/E del 19.2.2015) ha precisato quanto segue:

1) per poter accedere al ravvedimento occorre definire distintamente le violazioni prodromiche (es. omessa fatturazione) e quelle conseguenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione);

2) il ***ravvedimento lungo*** può essere effettuato anche solamente per alcuni dei rilievi contenuti in un processo verbale di constatazione, mentre per gli altri può essere proseguita la vertenza anche in fase contenziosa; in tale ipotesi il contribuente può sanare le singole violazioni, ferma restando la condizione dell'assenza di notifiche di atti di liquidazione e di accertamento, compresi gli avvisi bonari per liquidazione e controllo formale; è onere del contribuente comunicare agli uffici i distinti rilievi per i quali intende procedere;

3) gli avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati e controlli formali sulle imposte dirette e l'IVA precludono il ravvedimento con esclusivo riferimento alle violazioni rilevabili con queste procedure, mentre il ravvedimento può essere utilizzato per definire le altre violazioni (ad esempio le omesse fatturazioni);

4) gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionati nel testo normativo, vengono ritenuti ostativi del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria.

Anche che nell'ambito del ravvedimento operoso viene esclusa la possibilità di far valere il cumulo giuridico sulle sanzioni (art. 12, D.Lgs. n. 472/1997); ogni sanzione è quindi oggetto di autonoma definizione.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Omessi versamenti

Il comma 1, lettera o, dell'art. 15 del "*decreto sanzioni*" (D.Lgs. 24.09.2015, n. 158), ha apportato modificazioni al D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

In particolare, si tratta della sostituzione dell'art. 13 (Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione), che viene riformulato stabilendo tra l'altro che:

— 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 30%, applicabile in sede di liquidazione e di controllo formale (artt. 36-*bis* e *ter*, D.P.R. n. 600/1973);

— per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione è ridotta alla metà (15%);

— salva l'applicazione del ravvedimento operoso, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni la sanzione è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo.

In sostanza, in caso di ravvedimento *"sprint"* la sanzione è dello 0,1% per ogni giorno di ritardo a seguito dell'applicazione del ravvedimento operoso (**15%: 15: 10**).

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione prevede la riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo edittale.

Nell'ambito di tale istituto, il primo periodo del comma 8 dell'art. 12 stabilisce che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica nel caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Viene quindi sostanzialmente salvaguardata la regola secondo la quale, a seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta si applicano nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

Per ciascun tributo oggetto dell'adesione dev'essere determinata un'unica sanzione per tutte le violazioni ad esso riferite nell'ambito del periodo di imposta interessato dalla definizione. **La continuazione assorbirà quindi solamente le sanzioni relative alle violazioni prodromiche in rapporto di progressione con quella più grave.**

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La riduzione a 1/3 sarà rapportata all'ammontare delle sanzioni determinato, con riferimento a **ciascun tributo**, nella misura minima prevista in applicazione dei criteri indicati nell'art. 12, cc. 1 e 7 (misura minima prevista per la violazione più grave aumentata di un quarto, non superiore comunque al cumulo materiale delle sanzioni minime previste per le singole violazioni).

Per quanto rileva ai fini degli obblighi conseguenti al perfezionamento dell'adesione, si fa presente che il D.L. n. 98/2011, innovando l'art. 8 del D. Lgs. n. 218/1998 e l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992[2], ha stabilito che il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta l'iscrizione a ruolo delle residue somme e del doppio della sanzione *ex* art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo (cioè di una sanzione pari al 60% dell'importo residuo - cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5.8.2011, paragrafo 4).

Riduzioni, minimi e azzeramento

Nel caso in cui l'ufficio proceda a riconoscere la riduzione delle sanzioni in ipotesi di acquiescenza all'accertamento, occorre considerare che la violazione può essere definita con il pagamento di un importo pari a 1/3 della sanzione indicata e **comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo** (art. 16, c. 3, D.Lgs. n. 472/1997). La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Una volta scomputate le sanzioni già irrogate per i precedenti periodi di imposta, la sanzione effettivamente da assolvere può anche ridursi a zero per effetto del cumulo giuridico, però in caso **di riduzione a 1/3 per acquiescenza** la sanzione rimarrebbe comunque dovuta (anche se apparentemente in tale situazione il ricorso all'acquiescenza sembra controproducente, potrebbe comunque essere opportuno avvalersi delle norme sull'acquiescenza, che come si è detto impediscono l'irrogazione delle sanzioni accessorie).

[2] Cfr. il su. nota 1.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La mediazione tributaria

La mediazione tributaria è un istituto introdotto dall'art. 39, c. 9, del D.L. 06.07.2011, n. 98 (convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111) e reso obbligatorio per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro[3], relative a tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, emessi esclusivamente dall'Agenzia delle Entrate.
La mediazione si pone come uno strumento deflattivo del contenzioso tributario finalizzato a prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente prevedibile del giudizio.
Essa consente agli uffici di compiere una serie di valutazioni in sede di contraddittorio, orientate sulla sostenibilità della lite e su ragioni di economicità dell'azione amministrativa.
Per le liti al di sotto di una determinata soglia di ammontare, il previo ricorso alla mediazione tributaria è stato configurato come obbligatorio per effetto dell'art. 39, nono comma, del menzionato D.L. n. 98/2011, che ha inserito l'art. 17-*bis* nel D. Lgs. n. 546/1992.

La riduzione delle sanzioni è attualmente pari al 35% del minimo edittale (articolo 17-*bis*, comma 7).

Si osserva che le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano ora nell'ambito di applicabilità della conciliazione giudiziale, disciplinata dagli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D. Lgs. n. 546/1992 (anteriormente alle modifiche apportate dal D. Lgs. n. 156/2015, la conciliazione e il reclamo/mediazione erano procedure alternative).

La conciliazione giudiziale

La conciliazione giudiziale, originariamente limitata alle vertenze pendenti avanti le commissioni tributarie provinciali, può ora essere attivata dalle parti anche nel secondo grado di giudizio.
Occorre tener presente che la riduzione prevista per le sanzioni (applicabili sui maggiori imponibili ridefiniti a seguito della conciliazione) è pari:

— al 40% del minimo edittale, in caso di perfezionamento della procedura nel corso del primo grado di giudizio;

[3]Il DL 50/2017 in corso di conversione ha innalzato l'obbligo per le controversie di valore fino a 50mila euro dal 2018.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

— al 50% del minimo edittale, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

Stabilisce il comma 3 dell'art. 48-ter del D. Lgs. n. 546/1992 che, in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997 (per l'omesso versamento), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Sintesi

Alla luce di quanto osservato sopra, si ribadisce che:

— ordinariamente, cioè in caso di accertamento non seguito da particolari comportamenti del contribuente, in presenza di un rapporto di progressione viene determinata una sanzione unica "da cumulo giuridico", che viene applicate se più favorevole rispetto al cumulo materiale delle varie sanzioni;

— il ricorso a istituti come l'accertamento con adesione, ma anche al ravvedimento operoso, comporta benefici in termini di riduzione delle sanzioni che tuttavia non possono aggiungersi a quelli del cumulo giuridico (che in queste ipotesi opera solo in misura molto limitata);

— l'estensione del ravvedimento operoso a tutti i comportamenti costituenti violazione posti in essere entro i termini temporali per l'attività di accertamento, anche in presenza di un pvc trasmesso al contribuente, rende "sanabili" tramite ravvedimento sia i comportamenti solitamente oggetto di attività di liquidazione e controllo formale (omessi versamenti), sia quelli che vengono di solito contestati in sede di controllo sostanziale (dichiarazione infedele / omessa, etc.).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Nella tabella seguente si riepilogano tutte le possibilità concesse.

Tipologia di violazione	Misura della sanzione	Ulteriori riduzioni (a)	Ulteriori riduzioni (b)	Ri ad			
		15% (entro 90 gg)	1/15 per ogni giorno	rav op			
		15% (entro 90 gg)		rav op			
		15% (entro 90 gg)		rav op			
				rav op			

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente