

## SANZIONI

### ADEMPIMENTO E CHECK LIST

#### **Sistema sanzionatorio amministrativo tributario e reati tributari**

Il D.Lgs. n.158/2015 ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie al fine di correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, nel rispetto del principio di proporzionalità. Si è cercato in tal modo di adeguare la normativa nazionale a quanto già previsto in ambito comunitario.

*Antonio Gigliotti*

### DA SAPERE

#### **Doppio binario sanzionatorio tributario ancora al vaglio della Corte europea dei diritti dell'uomo**

La Corte di giustizia Europea dei diritti dell'uomo torna ad occuparsi di un caso di illecito tributario punito con sanzioni penali e con sanzioni tributarie, sul presupposto di una violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU.

### AGENDA E NOTIZIE DELLA SETTIMANA

**Fisco** - Art Bonus: operatività del credito di imposta

**Lavoro** - Rimborso voucher non utilizzati

**Impresa** - IFRS 16, 15 e 4 e IAS 12 e 7: le modifiche

**Scadenze dal 16 al 30 novembre 2017**

## ADEMPIMENTI

# SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO E REATI TRIBUTARI

*di Antonio Gliotti e Giuseppe Avanzato*

### Premessa

---

La violazione di un obbligo tributario determina l'applicabilità di sanzioni amministrative o, nei casi più gravi, penali.

La **sanzione amministrativa** consiste, generalmente, nel pagamento di una somma di denaro. A questa possono aggiungersi, in determinati casi, **sanzioni accessorie**, come, ad esempio, la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale.

Il D.Lgs. n.158/2015, e più nello specifico il titolo II del medesimo, ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie al fine di correlare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, nel rispetto del principio di proporzionalità, adeguando in tal modo la normativa nazionale a quanto già previsto in ambito comunitario.

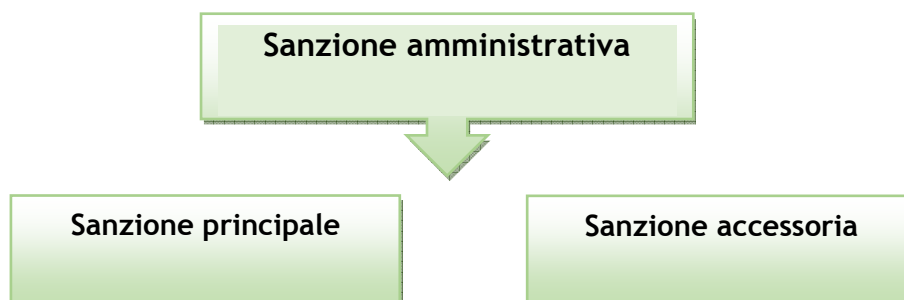
### La sanzione amministrativa tributaria

---

L'art. 2 del D.Lgs. 472/97 fornisce la definizione di sanzione amministrativa.

In base alla norma citata la SANZIONE AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA è costituita:

- dalla **sanzione principale** ovvero la cosiddetta sanzione pecuniaria (consistente nella richiesta di pagamento di una somma di denaro)
- e, nei casi espressamente previsti dalle disposizioni in vigore, dalla **sanzione accessoria**, la quale potrà consistere ad esempio nell'interdizione dalle cariche di amministratore o di sindaco ovvero nella sospensione dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa.



## Il principio di legalità ed il *favor rei*

---

L'art. 3 co. 1 del D. Lgs. n. 472/97 così recita: "Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione".

Quanto testé illustrato ha una duplice valenza.

In primo luogo, le sanzioni possono essere previste solo dalla legge (**riserva di legge**) ovvero solo la legge o altra fonte del diritto primaria (quali decreti legge o decreti legislativi) può stabilire nel nostro ordinamento se una condotta ha rilevanza sanzionatoria.

In secondo luogo, il comma 1 citato, prevede l'**irretroattività delle norme sanzionatorie** per cui è punibile solo colui che ha commesso il fatto dopo l'entrata in vigore della norma.

I successivi commi 2 e 3 dell'articolo in commento a loro volta statuiscono che in caso di successione temporale di più norme disciplinanti la medesima fattispecie **dovrà essere applicata quella più favorevole al contribuente**.

## Il principio di personalità e le cause di non punibilità

---

L'art.5, c.1 del D.lgs n.472/97 prevede che: "Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".

L'articolo citato afferma il principio della "**responsabilità personale**" delle sanzioni amministrative in base al quale le sanzioni sono riferibili solo alla persona fisica che ha commesso la violazione.

Immediata conseguenza del principio testé illustrato è che **le sanzioni non possono essere trasmesse agli eredi**.

Nel caso delle **persone fisiche** le sanzioni amministrative dovranno essere comminate alla persona che ha commesso la violazione.

In caso di violazioni poste in essere da **persone giuridiche** è opportuno precisare che, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

### Ne discende che in caso di violazione di una norma tributaria:

- nel caso di società di capitali: sarà chiamato a rispondere della violazione esclusivamente la persona giuridica.
- nel caso di società di persone (o in generale di enti privi di personalità giuridica): la società sarà obbligata a rispondere della violazione in solido con la persona che volontariamente l'ha commessa.

Tuttavia, il riscontro della condotta e dell'elemento soggettivo non sono sufficienti per l'irrogazione della sanzione amministrativa, è necessario, inoltre, che non si verifichino **cause di non punibilità**.

Tali cause sono espressamente previste dall'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997. Si tratta di fatti in presenza dei quali viene meno, la rimproverabilità del comportamento del trasgressore per mancanza dell'elemento soggettivo indispensabile per fondarla.

L'art. 6 del D. Lgs. n. 472/97 prevede espressamente le seguenti cause di non punibilità:

**Errore Incolpevole:** In questi casi il soggetto opera diligentemente ma commette, involontariamente, un'azione sanzionabile.

**Obiettive condizioni di incertezza della norma:** L'obiettiva incertezza determina il venir meno della punibilità del trasgressore in presenza di una previsione normativa oggettivamente oscura ad esempio a causa di modifiche legislative ravvicinate nel tempo o per l'esistenza di posizioni ministeriali contrastanti.

**Mancato pagamento imputabile a terzi:** Il caso tipico è quello in cui la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, iscritti negli appositi albi, in dipendenza del loro mandato professionale.

**Forza maggiore:** La causa di forza maggiore è intesa come quella causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto. Sono state ritenute cause di forza maggiore la mancanza di liquidità del contribuente, la patologia grave del contribuente o le condizioni ambientali eccezionali quali calamità naturali ecc.

Infine, non siano punibili **le violazioni formali**, definite come quelle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e che non incidono sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta.

### Cause di non punibilità

- Errore Incolpevole
- Obiettive condizioni di incertezza della norma
- Mancato pagamento imputabile a terzi
- Forza maggiore
- Infine, il comma 5-*bis* prevede che non siano punibili le violazioni formali

## Concorso e continuazione

---

In linea generale, ad ogni violazione dovrebbe conseguire una sanzione. L'articolo 12 del D. lgs n. 472/97 disciplina, tuttavia, il regime sanzionatorio applicabile qualora uno soggetto violi una o più norme con una sola o con più azioni od omissioni alle quali consegue il concorso di più sanzioni.

In particolare:

- se le contestazioni riguardano **un solo periodo d'imposta** la sanzione base, ovvero quella più grave, viene aumentata del 20% come previsto al comma terzo dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997 e successivamente, nell'ipotesi di violazioni **rilevanti ai fini di più tributi**, ulteriormente aumentata del 25% come previsto dal comma primo dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997.
- se le violazioni riguardino **periodi di imposta diversi (CONTINUAZIONE)**, la sanzione unica per tutte le annualità, è calcolata come sopra ma, prima di essere incrementata del 25% come previsto dal comma primo, deve essere ulteriormente aumentata del 50% per effetto del quinto comma dell'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997.

In ogni caso il cumulo giuridico non può essere superiore al cumulo materiale.

## Decadenza e prescrizione delle sanzioni

---

Ai sensi dell'art. 20 del D. Lgs n. 472/97 l'atto di contestazione ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del **quinto anno** successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni.

Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata **si prescrive nel termine di cinque anni**. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione fino alla definizione del procedimento.

## Violazioni in tema di dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA

---

In caso di **OMESSA DICHIARAZIONE** le disposizioni in vigore prevedono l'irrogazione di una sanzione che va, dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro. Se non sono dovute imposte, la sanzione continua ad essere fissa, da 250,00 euro a 1.000,00 euro.

Tuttavia, il D.Lgs n.158 ha previsto che qualora la dichiarazione sia presentata dal contribuente entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo, e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale la

sanzione sia dimezzata (60% - 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200,00 euro). In quest'ultima fattispecie, se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, e va da 150,00 euro a 500,00 euro.

### Dichiarazione omessa

- sanzione dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro.
- Se non sono dovute imposte si applica la sanzione fissa da 250,00 euro a 1.000,00 euro.

N.B sanzione dimezzata (dal 60% al 120% delle imposte dovute) con un minimo di 200,00 euro ove la dichiarazione sia presentata dal contribuente entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo, e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale.

In quest'ultima fattispecie, se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, e va da 150,00 euro a 500,00 euro.

In caso di **DICHIARAZIONE INFEDELE** (indicazione, ai fini delle singole imposte, di un minor reddito, di un'imposta inferiore o di un credito superiore a quello spettante) è prevista la sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La sanzione predetta opera anche in caso di indebite detrazioni d'imposta o deduzioni dall'imponibile, pure se attribuite in sede di ritenuta alla fonte. La sanzione da dichiarazione infedele è commisurata alla gravità del comportamento tenuto dal contribuente pertanto:

- essa è aumentata della metà "quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente" (**DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA**).
- essa è invece ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro. Si precisa che tale riduzione non è applicabile in caso di condotta fraudolenta.

## Dichiarazione infedele

- la sanzione andrà dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.
- La sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA).
- La sanzione è invece ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minor credito sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro. Tale riduzione non è applicabile in caso di condotta fraudolenta.

## Dichiarazione inesatta

La violazione, disciplinata dall'art. 8 co. 1 del D. Lgs. n. 471/97, relativa alla c.d. “**dichiarazione inesatta**” ovvero la dichiarazione presentata su modelli non conformi o con inesattezze, è punita con una sanzione da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

## Altre violazioni in materia di IVA.

Nel caso in cui il contribuente presenti una **RICHIESTA DI RIMBORSO IN REALTÀ NON SPETTANTE** l'art. 5 del D. Lgs. n. 471/97, al comma 5, sancisce l'applicazione di una sanzione pari al 30% del credito rimborsato.

Si precisa, tuttavia, che il testo attuale della norma, a differenza del previgente, punisce, non la semplice richiesta di rimborso non spettante, ma il suo ottenimento (la sanzione, infatti, è pari al 30% del credito “rimborsato”).

In caso di **OMESSA PRESENTAZIONE DELLE DICHIARAZIONI DI INIZIO O VARIAZIONE E CASSAZIONE ATTIVITÀ**, previste dagli articoli 35 e 35-ter del DPR n. 633/72, o di presentazione delle medesime in forma incompleta o inesatta si applica la sanzione da 500 euro a 2.000 euro.

Tali sanzioni vengono estese alle dichiarazioni di identificazione ai fini Iva del contribuente non residente e per le operazioni di e-commerce poste in essere dalle imprese extracomunitarie.

Il D.lgs 158/2015 ha ridotto la sanzione prevista in caso di **ERRATA DOCUMENTAZIONE/REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI IMPONIBILI** ex art. 6 co. 1 del D. Lgs.n. 471/97, che andrà dal 90% al 180%.

È stata introdotta, inoltre, la previsione per cui *“la sanzione è dovuta nella misura da 250,00 euro a 2.000,00 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo”*.

Per quanto concerne le **VIOLAZIONI RELATIVE ALLA FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE DELLE OPERAZIONI NON IMPONIBILI, ESENTI E NON SOGGETTE A IVA** si applica la sanzione compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati. Se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito, è comminata la sanzione fissa da 250,00 euro a 2.000,00 euro.

Inoltre la riforma ha previsto anche la diminuzione della sanzione per **L'INDEBITA DETRAZIONE** (ovvero la detrazione dell'imposta in misura superiore a quella spettante), ora pari al 90% dell'imposta (in luogo del 100%).

## Violazioni in materia di sostituti d'imposta

In caso di **omessa dichiarazione del sostituto d'imposta** è previsto, anche in questo caso, il medesimo regime sanzionatorio esposto in tema di dichiarazione dei redditi, IRAP ed IVA.

È inoltre comminata una sanzione pari a 50,00 euro per ogni percipiente non indicato nel modello 770, ridotta a 25 € laddove la dichiarazione omessa sia presentata entro il termine per l'invio di quella relativa all'anno successivo.

Anche in caso di **DICHIARAZIONE INFEDELE** (compensi, interessi e altre somme dichiarati in misura inferiore all'accertato) sono previste le medesime sanzioni illustrate in tema di dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA alle quali si aggiunge però la sanzione di 50,00 euro per ogni percipiente non indicato nel modello 770.

L'art. 14 del DLgs. 471/97 si occupa, invece, di **MANCATA APPLICAZIONE (E VERSAMENTO) DELLE RITENUTE**, in tal caso è operante la sola sanzione del 20%, che, da un punto di vista meramente cronologico, “assorbe” quella sul versamento (la logica risiede nel fatto che il mancato versamento è la naturale conseguenza dell'omessa applicazione della ritenuta).

Infine, per ogni **CERTIFICAZIONE DELLE RITENUTE RILASCIATE AI SOSTITUITI DAI SOSTITUTI D'IMPOSTA OMESSA, TARDIVA O ERRATA** si applica una sanzione di 100,00 euro, con un limite massimo alla sanzione per ogni sostituto d'imposta, che non potrà superare i 50.000,00 euro. Se la certificazione è trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di 20.000,00 euro.



## Violazioni in materia di versamenti e compensazioni

---

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, in base all'art.13 del D.lgs 471/97 (sì come risultante dalle modifiche apportate dal d.lgs 158/15) è soggetto alle seguenti sanzioni:

- per i ritardi sino a 14 giorni, la sanzione operante sarà quella del 15% ridotta a 1/15 per giorno di ritardo;
- per i ritardi da 15 a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 15%;
- per i ritardi superiori a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 30%.

In materia di **OMESSA/TARDIVA PRESENTAZIONE DI UN F24 A SALDO ZERO** l'art.15 del D.lgs 471/97 prevede che l'omessa presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all'eseguita compensazione, sia punita con una sanzione fissa di 100,00 euro. Tale sanzione, indipendentemente dal ravvedimento operoso, è ridotta a 50,00 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

L'art. 13 del D. Lgs.n. 471/97 si occupa invece delle **INDEBITE COMPENSAZIONI**, sia di crediti esistenti che inesistenti. In base al citato articolo l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" è sanzionato nella misura del 30% del credito utilizzato. Ove, di contro, l'utilizzo concerne crediti inesistenti indebitamente compensati, la sanzione va dal 100% al 200% della misura del credito stesso.

Si ricorda che ai sensi della disposizione richiamata per credito inesistente, si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile" mediante la liquidazione automatica della dichiarazione. Invece, rientrano nella più mite sanzione del 30%, i crediti che, sebbene siano inesistenti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione.

## Le modifiche apportate dal D.Lgs n.158/2015 ai reati tributari

---

Quando la violazione fiscale commessa configura una fattispecie di reato è prevista l'applicazione delle **sanzioni penali**.

Si ricorda che alla luce del **principio di personalità** le sanzioni hanno carattere personale e riguardano solo chi ha commesso l'infrazione.

Il D.Lgs. n. 158/2015 intervenendo sull'attuale formulazione del D. Lgs. 74/00 ha ridisegnato il sistema delle sanzioni penali-tributarie analizziamo pertanto la normativa ad oggi in vigore.

## I reati in materia di dichiarazioni

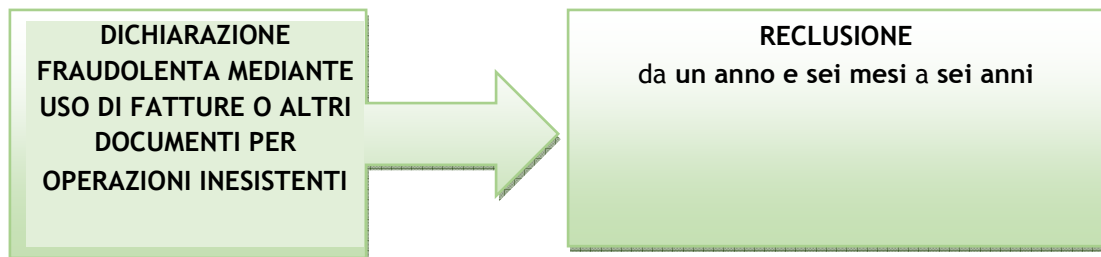
I principali reati configurabili in materia di Dichiarazioni dei Redditi riguardano:

### ❖ DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA

L'art. 2 del D. Lgs. n. 74/2000 si occupa del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e prevede che *“È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

*Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria”.*

In merito al momento di effettiva consumazione esso deve individuarsi nella presentazione della dichiarazione, non hanno invece rilievo le condotte prodromiche dell'agente, ivi comprese l'acquisizione e la registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti falsi o artificiosi (cfr. Cassazione n. 32348/2015 o Cass. n. 52752/2014).



L'art. 3 comma 1 del D. Lgs. n. 74/2000 si occupa invece della **Dichiarazione Fraudolenta Mediante Altri Artifici**, esso prevede che *“è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, ...”*

Il reato si configura quando congiuntamente l'imposta evasa:

- È superiore a 30.000 €
- Gli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche tramite l'indicazione di elementi passivi fittizi) sono superiori al 5% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque maggiori di 1.500.000 €.
- Ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 €.



Nello specifico, la fattispecie di reato in esame avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

#### ❖ DICHIARAZIONE INFEDELE

L'articolo 4 del Dlgs 74/2000 si occupa del reato di dichiarazione infedele.

Esso sancisce che "è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti ..."

Il reato si configura quando congiuntamente l'imposta evasa è (comma 1, lettere a) e b):

- Superiore a 150.000 €
- E l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche tramite l'indicazione di elementi passivi inesistenti) è maggiore del 10% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a 3.000.000 €.

Il nuovo comma 1-bis prevede, poi, che, ai fini dell'applicazione del comma 1 e quindi della configurabilità del reato di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto:

- della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali;
- della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza;
- della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

Il comma 1-ter infine chiarisce che «Non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).»



#### ❖ DICHIARAZIONE OMESSA

Da ultimo l'articolo 5 del D. Lgs 74/2000 si occupa del reato di dichiarazione omessa "E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila"

Il D.Lgs 158/2015 ha introdotto all'articolo citato il comma 1-bis riguardante l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta il quale prevede che «È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro 50.000.»



## I reati in materia di documenti

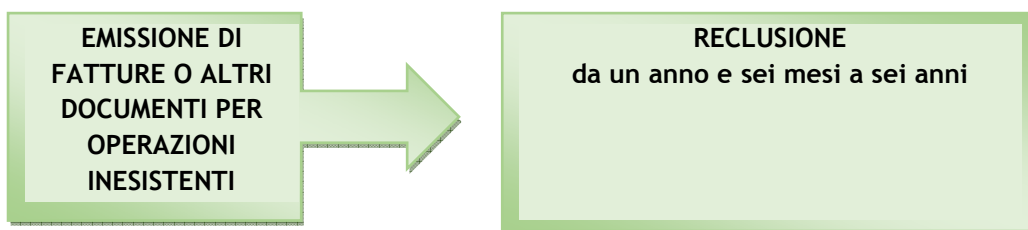
---

I principali reati configurabili in materia di documenti riguardano:

### ❖ EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

L'art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000 in merito all' emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti prevede che "È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato."



### ❖ OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

Per quanto riguarda l'Occultamento o Distruzione di Documenti Contabili il d.lgs 158/2015 ha aumentato la durata della pena, sicchè l'attuale formulazione dell'art.10 del D.Lgs n. 74/2000 sancisce che:

*"È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari".*



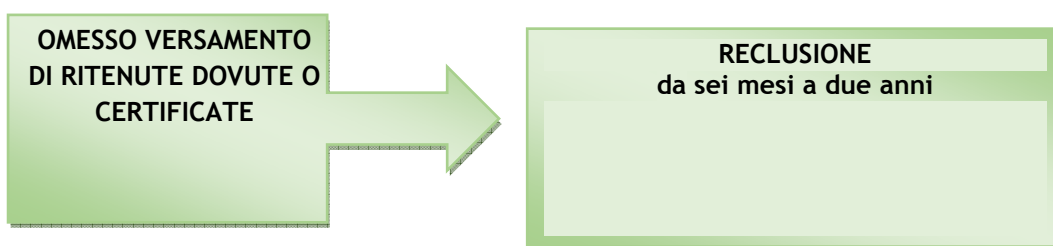
## I reati in materia di pagamento delle imposte.

---

I principali reati configurabili in materia di pagamento delle imposte riguardano:

### ❖ OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE

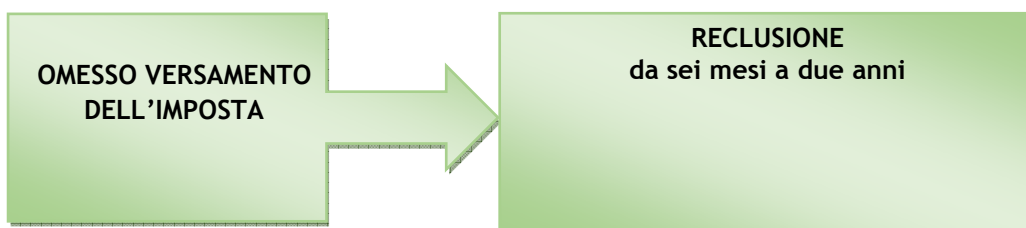
L'art.10-bis del D.Lgs n. 74/2000 prevede che *“E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”*.



Si precisa che in base alla nuova formulazione della norma le ritenute sono non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche quelle "dovute sulla base della stessa dichiarazione" (fedelmente presentata).

### ❖ OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

L'art.10-ter del D.lgs 74/2000 prevede che *“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.”*



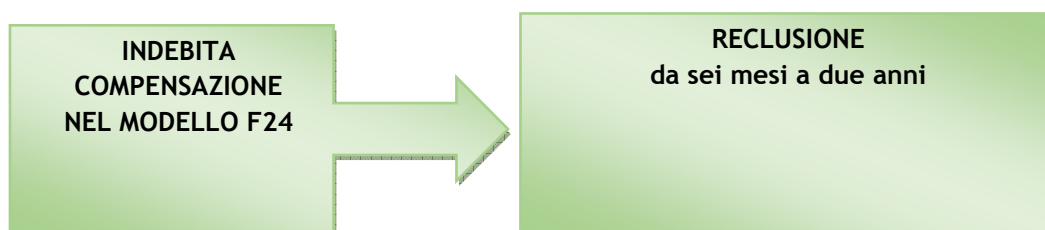
### ❖ INDEBITA COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24

L'art.10- quater del D.lgs n.74/2000 prevede che *“E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.*

*E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro."*

Il disposto normativo uscente dalla riforma ha previsto una pena differente a seconda che l'*indebita compensazione* riguardi:

- crediti non spettanti > 50.000 € (nel qual caso la pena rimarrebbe quella attuale, ossia reclusione da sei mesi a due anni);
- crediti inesistenti > 50.000 (nel qual caso la pena prevista è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni).



#### ❖ SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE.

Nessuna modifica è stata introdotta all'art.11 del D.Lgs n.74/2000 che ad oggi continua a disporre che "E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni."



Il fine è quello di pregiudicare la pretesa erariale attraverso l'impoverimento reale o fittizio del patrimonio del debitore d'imposta.

La condotta può consistere:

- 1) nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (quindi un'attività di **materiale sottrazione** di disponibilità, comma 1);
- 2) nell'indicare, nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale, elementi attivi o passivi diversi da quelli reali (quindi un'attività di falsificazione della consistenza patrimoniale, comma 2).

## Cause di non punibilità

---

La formulazione post riforma dell'articolo 13 del decreto 74/2000, relativo alle cause di non punibilità dei reati tributari prevede che non sono punibili i reati di omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento dell'IVA, indebita compensazione, qualora l'autore di tali condotte, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, provveda all'estinzione integrale dei debiti tributari, compresi le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante pagamento degli importi dovuti anche attraverso speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento nonché ravvedimento operoso.

Da ultimo, è stato altresì previsto che se il contribuente, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, sta provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. Tale termine è prorogabile dal giudice di altri tre mesi.

In tal caso la prescrizione è sospesa.

## Circostanze del reato

---

Fuori dai casi appena visti, il nuovo articolo 13-bis prevede, in caso di integrale pagamento dell'obbligazione tributaria, delle sanzioni o e degli interessi evasi prima dell'apertura del dibattimento, la diminuzione fino alla metà delle sanzioni e l'inapplicabilità delle pene accessorie. In altre parole, ove non possa costituire causa di non punibilità, il comportamento ravveditivo così come descritto integra una circostanza attenuante speciale.



## CHECK LIST

### SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO E REATI TRIBUTARI

<p>I contribuente ha indicato nella dichiarazione presentata (Redditi, Irap, Iva, 770) un'imposta inferiore o un credito superiore a quello spettante in misura non superiore al 3% dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro.?</p> <p><b>DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA</b></p> <p>Il contribuente ha indicato nella dichiarazione presentata (Redditi, Irap, Iva, 770) un'imposta inferiore o un credito superiore a quello spettante mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente ?</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>La sanzione per dichiarazione infedele (dal 90 al 180%) è ridotta di un terzo</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p> <p>Sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato</p>
<p><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>La sanzione per dichiarazione infedele (dal 90 al 180%) è aumentata della metà</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p> <p>Sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato</p>	

ALTRE VIOLAZIONI IN MATERIA DI IVA		
<p>Il contribuente ha presentato una richiesta di rimborso invero non spettante?</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>sanzione pari al 30% del credito rimborsato.</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>
<p>Il contribuente ha omesso ovvero ha presentato in modo /incompleto/inesatto le dichiarazioni di inizio o variazione e cassazione attività?</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>sanzione da 500 euro a 2.000 euro</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>
<p>il contribuente ha documentato/registrato in modo errato le operazioni imponibili?</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p><input type="checkbox"/> sanzione dal 90% al 180%.</p> <p><input type="checkbox"/> da 250,00 euro a 2.000,00 euro quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>
<p>Il contribuente ha commesso</p>	<p><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p>	<p><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>

<p><b>violazioni relative alla fatturazione e registrazione delle operazioni non imponibili, esenti e non soggette a IVA?</b></p>	<p><input type="checkbox"/> sanzione compresa tra il 5% e il 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati.</p> <p><input type="checkbox"/> Se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito, è comminata la sanzione fissa da 250,00 euro a 2.000,00 euro.</p>	
<p><b>Il contribuente ha detratto l'imposta in misura superiore a quella spettante?</b></p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>Sanzione pari al 90% dell'imposta</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>

<p style="text-align: center;"><b>ALTRE VIOLAZIONI IN MATERIA DI SOSTITUTI D'IMPOSTA</b></p>		
<p><b>Il contribuente non ha applicato (e versato) delle ritenute?</b></p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p>sanzione del 20% che "assorbe" quella sul versamento</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>
<p><b>Il contribuente ha ommesso di certificare delle ritenute rilasciate ai sostituti dai sostituti d'imposta ovvero le ha certificate in modo tardivo o errato?</b></p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p><input type="checkbox"/> Sanzione di 100,00 euro, con un limite massimo alla sanzione per ogni sostituto d'imposta, che non potrà superare i 50.000,00 euro.</p> <p><input type="checkbox"/> Se la certificazione è trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza prevista, la sanzione è ridotta ad un terzo con un massimo di 20.000,00 euro.</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>

<p style="text-align: center;"><b>VIOLAZIONI IN MATERIA DI VERSAMENTI E COMPENSAZIONI</b></p>		
<p><b>Il contribuente ha ommesso dei versamenti risultanti dalla dichiarazione? Ovvero ha effettuato gli stessi tardivamente?</b></p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>Si</b></p> <p><input type="checkbox"/> per i ritardi sino a 14 giorni, la sanzione operante sarà quella del 15% ridotta a 1/15 per giorno di ritardo;</p> <p><input type="checkbox"/> per i ritardi da 15 a 90 giorni,</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> <b>No</b></p>

	<p>la sanzione sarà pari al 15%;</p> <p><input type="checkbox"/> per i ritardi superiori a 90 giorni, la sanzione sarà pari al 30%.</p>	
<p>Il contribuente ha omissso la presentazione del modello F24 contenente i dati relativi all' eseguita compensazione?</p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p> <p><input type="checkbox"/> sanzione fissa di 100,00 euro;</p> <p><input type="checkbox"/> Tale sanzione è ridotta a 50,00 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>
<p>Il contribuente ha utilizzato un' eccedenza o un credito d' imposta in misura superiore a quella spettante? Ovvero ha utilizzato un eccedenza o un credito d' imposta in violazione delle modalità di utilizzo previsto dalle norme vigenti?</p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p> <p>Sanzione pari al 30% del credito utilizzato.</p> <p>Ove l' utilizzo concerna crediti inesistenti indebitamente compensati, la sanzione va dal 100% al 200% della misura del credito stesso</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>

**REATI TRIBUTARI IN MATERIA DI DICHIARAZIONI**

<p><b>DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI</b></p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>
<p>Il contribuente ha indicato nella dichiarazione dei redditi o iva elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti?</p>	<p>reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</p>	
<p><b>DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI</b></p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>
<p>Il contribuente ha indicato nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione iva elementi passivi fittizi compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente? ovvero si è avvalso di altri documenti falsi per ostacolare o indurre in errore l' amministrazione?</p>	<p>Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni</p>	
	<p><input type="checkbox"/> Si</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>

<b>DICHIARAZIONE INFEDELE</b> il contribuente ha (congiuntamente) - evaso imposte per un ammontare > 150.000€ - e ha sottratto ad imposizione elementi attivi in misura > del 10% del totale degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a 3.000.000€?	Reclusione da un anno a tre anni	
<b>DICHIARAZIONE OMESSA</b> Il contribuente ha evaso imposte in misura > a 50.000€ (per singola imposta)?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>

REATI TRIBUTARI IN MATERIA DI DOCUMENTI		
il contribuente ha emesso fatture o altri documenti per operazioni inesistenti?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>
il contribuente ha occultato o distrutto documenti contabili?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>

REATI TRIBUTARI IN MATERIA DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE		
Il contribuente ha omesso il versamento di ritenute dovute o certificate in misura > a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da sei mesi a due anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>
Il contribuente ha omesso il versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare > a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da sei mesi a due anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>
Il contribuente ha indebitamente compensato nel modello f24 delle ritenute ?	<input type="checkbox"/> <b>Si</b> Reclusione da sei mesi a due anni	<input type="checkbox"/> <b>No</b>

<b>VIOLAZIONI IN MATERIA DI DICHIARAZIONI DEI REDDITI, IRAP, IVA E SOSTITUTI D'IMPOSTA</b>		
<p><b>DICHIARAZIONE OMESSA:</b></p> <p>Il contribuente ha presentato entro il 31/10/2017 la dichiarazione dei redditi / Irap/IVA/770?</p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p>	<p style="text-align: right;"><input type="checkbox"/> No</p> <p><input type="checkbox"/> Sanzione dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro.</p> <p><input type="checkbox"/> Se non sono dovute imposte si applica la sanzione fissa da 250,00 euro a 1.000,00 euro.</p> <p>N.B in caso di omessa o dichiarazione dei sostituti d'imposta è comminata anche una sanzione pari a 50€ per ogni percipiente non indicato nel modello 770.</p>
<p>Il contribuente non ha presentato nei termini la dichiarazione dei redditi/ Irap/IVA/770 ma l'ha presentata entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo, e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale?</p>	<p style="text-align: center;"><input type="checkbox"/> Si</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sanzione dimezzata (dal 60% al 120% delle imposte dovute) con un minimo di 200,00 euro</li> <li>• se non sono dovute imposte la sanzione è fissa, e va da 150,00 euro a 500,00 euro.</li> </ul> <p>N.B in caso di omessa o dichiarazione dei sostituti d'imposta è comminata anche una sanzione pari a 25€ per ogni percipiente non indicato nel modello 770.</p>	<p style="text-align: right;"><input type="checkbox"/> No</p> <p><input type="checkbox"/> Sanzione dal 120% al 240% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro.</p> <p><input type="checkbox"/> se non sono dovute imposte si applica la sanzione fissa da 250,00 euro a 1.000,00 euro.</p> <p>N.B in caso di omessa o dichiarazione dei sostituti d'imposta è comminata anche una sanzione pari a 50€ per ogni percipiente non indicato nel modello 770.</p>
<p><b>DICHIARAZIONE INFEDELE</b></p> <p>Il contribuente ha indicato nella dichiarazione presentata (Redditi, Irap, Iva, 770) un'imposta inferiore o un credito superiore a quello spettante?</p>	<p><input type="checkbox"/> Si</p> <p>sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.</p>	<p><input type="checkbox"/> No</p>

## DA SAPERE

### DOPPIO BINARIO SANZIONATORIO TRIBUTARIO ANCORA AL VAGLIO DELLA CORTE EDU

*di Piermaria Corso*

*La Corte di giustizia EDU torna ad occuparsi di un caso di illecito tributario punito con sanzioni penali e con sanzioni tributarie, sul presupposto di una violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU per un bis in idem basato sugli stessi fatti. In particolare, con la sentenza del 18 maggio 2017, la Corte EDU ha ravvisato una violazione del divieto di bis in idem sulla base di una ricostruzione della tempistica dei due procedimenti (penale e tributario) che la induceva ad escludere la "stretta connessione" tra loro e sulla base del fatto, ricostruito in concreto, che le fattispecie di illecito penale e di illecito tributario erano state esaminate da differenti autorità tributarie e giudiziarie in procedimenti caratterizzati da una reciproca forte autonomia.*

Con la sentenza 18 maggio 2017 - nella controversia Johannesson e altri c. - la Corte di Strasburgo ha richiamato la propria giurisprudenza (a vario titolo evocata dalle parti contrapposte) per valutare quando l'imposizione di una sanzione tributaria abbia natura "criminale"; quando i reati tributari per i quali vi è stato processo e condanna sono integrati dagli stessi fatti che hanno portato alla applicazione della sanzione tributaria (nel caso di specie, una sovrattassa del 25%) e quando vi sia stata la decisione "finale" (penale o tributaria) potenzialmente idonea a fungere da sbarramento per il secondo processo.

La Corte EDU è perfettamente consapevole che, proprio in materia tributaria, la Grande camera della stessa Corte - nella controversia A. e B c. Norvegia - ha rivisto i tradizionali ENGEL criteria, fissati con la sentenza 8 giugno 1976, Engel e altri c. Olanda, ed ha concluso che il doppio binario sanzionatorio tributario, a determinate condizioni (tra le quali, un sufficientemente stretto collegamento sostanziale e temporale tra il procedimento penale e quello tributario), non collide con il divieto di bis in idem affermato dalla Convenzione EDU.

L'alternativa era quindi tra riaffermare gli ENGEL criteria (che, ai fini di ravvisare o escludere la "materia penale", valorizzano la natura dell'illecito e il grado di afflittività della sanzione cosicché quest'ultima potrebbe essere valutata "penale" anche se qualificata amministrativa dalla legislazione

nazionale) o recepire l'orientamento, espresso dalla Grande camera nella sentenza A. e B. c. Norvegia, decisamente più sensibile a valutare la complessità dell'azione di contrasto agli illeciti tributari e la necessità di non indebolirla (svariati Stati europei -ma non l'Italia - erano intervenuti ad adiuvandum , condividendo l'esigenza di repressione sottolineata dalla Norvegia).

Con la sentenza 18 maggio 2017, la Corte EDU ha ravvisato una violazione del divieto di bis in idem, sulla base di una ricostruzione della tempistica dei due procedimenti (penale e tributario) che la induceva ad escludere la "stretta connessione" tra loro e sulla base del fatto, ricostruito in concreto, che le fattispecie di illecito penale e di illecito tributario erano state esaminate da differenti autorità tributarie e giudiziarie in procedimenti caratterizzati da una reciproca forte autonomia.

Continuano le oscillazioni nella giurisprudenza della Corte EDU e, con esse, l'incertezza dell'applicazione nella giurisprudenza nazionale e qualche inaccettabile forzatura di sanzioni ontologicamente amministrative (ad esempio, sarebbe "penale" la sanzione disciplinare di 5 giorni di isolamento diurno di un detenuto autore di danneggiamento di suppellettili della cella) per poter teorizzare il bis in idem da evitare.

Giunge opportuna la pronuncia della Corte di Cassazione, sez. IV penale, 18 aprile-11 maggio 2017 n. 23171, a ricordare che l'enunciazione di principio da parte della Corte EDU avviene sempre in ordine a casi e problemi specifici (case law) che non si prestano (né si devono prestare) a "generalizzazioni concettuali oltre i limiti dell'oggetto del singolo giudizio"; che va escluso che da una corretta applicazione dei principi convenzionali discenda una "assimilazione indifferenziata delle sanzioni amministrative alle sanzioni penali"; che va ricordato, invece, l'insegnamento della Corte costituzionale (sentenza 14 gennaio 2015, n. 49), secondo cui l'estensione dell'area penalmente rilevante attraverso inserimento nella "materia penale" di sanzioni formalmente amministrative violerebbe il canone della discrezionalità legislativa (e con esso il principio di legalità) e il principio costituzionale della sussidiarietà penale.

In definitiva, la soluzione - in materia tributaria, come in altri settori - non è in una problematica riscrittura del sistema sanzionatorio né in una rinuncia pura e semplice ad una delle due tipologie di sanzione, ma in una valorizzazione del principio di specialità, ben presente nel nostro ordinamento giuridico quanto sostanzialmente disapplicato.

## NOTIZIE DELLA SETTIMANA

### FISCO

---

#### Split payment: istituiti i nuovi codici tributo

---

Sono disponibili i **codici tributo** da utilizzare per il versamento dell'IVA dovuta dalle pubbliche amministrazioni e società, in virtù del meccanismo della scissione dei pagamenti, (c.d. split payment):

- per il **mod. F24**, codice tributo “**6041**”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETA’ identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell’esercizio di attività commerciali - art. 5, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015”.
- per il **mod. F24 EP**, codice tributo “**621E**”, denominato “IVA dovuta dalle PP.AA. e SOCIETA’ identificate ai fini IVA - scissione dei pagamenti per acquisti nell’esercizio di attività commerciali - art. 5, comma 1, D.M. 23 gennaio 2015”.

*Agenzia delle Entrate, ris. 10 novembre 2017, n. 139/E*

---

#### Spesometro: nuovi avvisi di anomalia

---

L’Agenzia delle Entrate ha fissato le modalità per la messa a disposizione di contribuente e Guardia di Finanza delle informazioni derivanti dal confronto con i dati comunicati, dal contribuente e dai suoi clienti soggetti passivi IVA, all’Agenzia delle Entrate tramite lo **spesometro** (nella versione vigente fino al **24 ottobre 2016**), da cui risulterebbe che il contribuente abbia omesso, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d’affari conseguito. La comunicazione - oltre a essere trasmessa **via PEC** - sarà consultabile anche nel **Cassetto fiscale** del contribuente.

*Agenzia delle Entrate, provv. 8 novembre 2017, n. 251544*

---

#### Liquidazione delle imposte: codici tributo

---

Sono disponibili i codici tributo da utilizzare nel mod. F24 per il versamento delle somme dovute per la liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d’imposta. Possono essere utilizzati anche per il versamento di una quota dell’importo dovuto.

*Agenzia delle Entrate, ris. 8 novembre 2017, n. 138/E*

---

#### Imposte comunali: nuovi codici tributo

---

L’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, mediante il mod. F24, a decorrere dal 20 novembre 2017, delle somme dovute ai Comuni a titolo di:

- **3964** - Imposta comunale sulla pubblicità/canone per l’installazione di mezzi pubblicitari (ICP DPA/CIMP);
- **3965** - Imposta comunale sulla pubblicità/canone per l’installazione di mezzi pubblicitari (ICP DPA/CIMP) - Interessi;
- **3966** - Imposta comunale sulla pubblicità/canone per l’installazione di mezzi pubblicitari (ICP DPA/CIMP) - Sanzioni.

Nel contempo, sono fornite ulteriori istruzioni per versare TOSAP/COSAP e TARSU.



*Agenzia delle Entrate, ris. 8 novembre 2017, n. 137/E*

---

### Split payment dopo la Manovra correttiva 2017

---

L'Agenzia delle Entrate illustra le novità circa lo **split payment** introdotte dalla **Manovra correttiva 2017**, che ha modificato la disciplina con riferimento alle operazioni per le quali viene emessa fattura a partire dal **1° luglio 2017**. Le novità esaminate riguardano, in particolare:

- l'estensione del meccanismo alle operazioni effettuate verso le pubbliche amministrazioni
- le società controllate da PA centrali o locali nonché le società quotate nell'indice FTSE MIB della Borsa
- l'applicazione dello split payment ai compensi per prestazioni di servizi rese dai professionisti.

*Agenzia delle Entrate, circ. 7 novembre 2017, n. 27/E*

---

### Art Bonus: operatività del credito di imposta

---

La natura giuridica di una **fondazione**, formalmente di **diritto privato**, ma appositamente costituita da un ente pubblico per la **gestione di un museo**, consente l'ammissione al beneficio fiscale dell'Art Bonus. Nel caso del sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura, il requisito dell'appartenenza pubblica, richiesto per la concessione del credito di imposta previsto, può essere soddisfatto anche quando ricorrono **altre caratteristiche del destinatario** delle erogazioni.

*Agenzia delle Entrate, ris. 7 novembre 2017, n. 136/E*

---

### Apparecchi da divertimento: codici tributo

---

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i **codici tributo** per il versamento, con il modello **F24 Accise**, delle sanzioni amministrative pecuniarie relative alle violazioni dell'obbligo di riduzione degli **apparecchi da divertimento** e alle violazioni in tema di offerta di tabacchi lavorati e di prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti nicotina:

- **5463** - Sanzione amministrativa pecuniaria per la violazione dell'obbligo di riduzione degli apparecchi da divertimento - art. 6-bis, comma 3, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50
- **5464** - Sanzione amministrativa pecuniaria afferente alle violazioni in tema di offerta di prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide contenenti nicotina - art. 1, comma 50-ter, della legge 27 dicembre 2006, n. 296
- **5465** - Sanzione amministrativa pecuniaria afferente alle violazioni in tema di offerta di tabacchi lavorati - art. 1, comma 50-ter, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

*Agenzia delle Entrate, ris. 6 novembre 2017, n. 135/E*

---

### Rottamazione cartelle "Fai D.A. te" a km zero

---

Dal **6 novembre 2017** è possibile rottamare le cartelle **direttamente sul web** con il nuovo servizio "Fai D.A.Te", messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Il nuovo servizio consente di presentare il modello della domanda per rottamare i carichi affidati all'agente della riscossione **dal 1° gennaio al 30 settembre 2017**. Il servizio può essere utilizzato anche da quanti si sono visti **respingere** la domanda di adesione alla definizione

agevolata 2016.

*Agenzia delle Entrate-Riscossione, comunicato 6 novembre 2017*

---

### Spesometro 2017: proroga in Gazzetta

---

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 6 novembre 2017 il D.P.C.M. 5 ottobre 2017, con il quale è stato disposto lo slittamento - al **16 ottobre 2017** - del termine per la trasmissione telematica della comunicazione dei dati delle fatture emesse e di quelle ricevute e registrate (spesometro) relative al **primo semestre 2017**.

*D.P.C.M. 5 ottobre 2017 (G.U. 6 novembre 2017, n. 259)*

## LAVORO

---

### Rimborso voucher non utilizzati

---

L'INPS detta le modalità con cui i committenti possono richiedere il rimborso dei versamenti effettuati per l'acquisto dei voucher, ormai abrogati, in data successiva al **17 marzo 2017**, utilizzando il **modello cartaceo SC52**. I committenti devono, inoltre, allegare la **ricevuta del versamento** per tutti i tipi di pagamento, ad eccezione dei pagamenti effettuati mediante mod. F24.

*INPS, messaggio 7 novembre 2017, n. 4405*

## IMPRESA

---

### Revisore legale: linee guida per il tirocinio

---

Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha avviato, in data 7 novembre 2017, una consultazione pubblica in ordine alle modalità di svolgimento del tirocinio professionale degli aspiranti revisori legali. Gli interessati potranno presentare osservazioni sulle linee guida, entro il termine del 7 dicembre 2017, utilizzando il modello che, compilato in tutte le sue parti, dovrà essere trasmesso a mezzo PEC unicamente all'indirizzo [rgs.ragioniereregionale.coordinamento@pec.mef.gov.it](mailto:rgs.ragioniereregionale.coordinamento@pec.mef.gov.it).

*Ragioneria Generale dello Stato, sito internet*

---

### Revisori: no riconoscimento tirocinio pregresso

---

Non è possibile prevedere il riconoscimento di periodi di tirocinio svolti, in difetto della anteriore e formale iscrizione nel registro dei revisori contabili. Il riconoscimento a posteriori di un periodo di tirocinio trova un ostacolo nel vigente quadro normativo (art. 10, D.M. n. 146/2012): "Il tirocinio ha durata di tre anni e decorre dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel registro".

*Camera dei Deputati, interrogazione 9 novembre 2017, n. 5-12583*

---

### Legge di delegazione europea 2016-2017

---

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la legge di delegazione europea 2016-2017, che attiene in particolare a:

- marchi d'impresa e tutela brevettuale
- distribuzione assicurativa;
- dispositivi di protezione individuale;
- indici di riferimento negli strumenti finanziari e nei contratti finanziari
- trattamento dei dati personali a fini di prevenzione, indagine, accertamento e perseguimento di reati o esecuzione di sanzioni penali

- scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale;
- contrasto delle pratiche di elusione fiscale che vanno a incidere in modo diretto sul funzionamento del mercato interno.

Il provvedimento entra in vigore il 21 novembre 2017.

*Legge 25 ottobre 2017, n. 163 (G.U. 6 novembre 2017, n. 259)*

---

### IFRS 16, 15 e 4 e IAS 12 e 7: le modifiche

---

Sono stati pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale UE i regolamenti che variano 3 International Financial Reporting Standard, precisamente:

- IFRS 16 - Leasing
- IFRS 15 - Ricavi
- IFRS 4 - Contratti assicurativi

e 2 Principi Contabili Internazionali, precisamente:

- IAS 12 - Imposte sul reddito
- IAS 7 - Rendiconto Finanziario

I regolamenti entreranno in vigore il 29 novembre 2017

*Regolamento UE 31 ottobre 2017, n. 1986 (G.U.U.E. 9 novembre 2017, L291)*

## AGENDA

### Scadenze dal 16 al 30 novembre 2017

---

**Avvertenza** - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D.Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.

Per eventuali modifiche, proroghe o informazioni, le scadenze sono sempre aggiornate on line, sul Sito Ipsoa, clicca su [Scadenze](#).

DATA	OGGETTO	VERIFICA
	<b>NOVEMBRE</b>	
<b>giovedì 16</b>	Liquidazione periodica IVA per soggetti con obbligo mensile/trimestrale	
	Rateizzazione versamento imposte da Redditi 2017 per soggetti titolari di partita IVA	
	Rateizzazione versamento IVA annuale	
	Ritenute sui redditi di lavoro autonomo, di dipendente, e su provvigioni e corrispettivi per locazioni brevi	
	Versamento del contributo alla gestione separata INPS	
	Versamento della ritenuta su proventi derivanti da O.I.C.R. effettuate nel mese precedente	
	Versamento dell'imposta sostitutiva su plusvalenze per cessioni a titolo oneroso di partecipazioni (risparmio amministrato)	
	Versamento imposta di produzione e consumo	
	Versamento imposta sostitutiva sui risultati della gestione patrimoniale	
	Versamento imposta sulle transazioni finanziarie	

	Versamento imposta unica	
	Versamento ritenuta sui capitali corrisposti da imprese di assicurazione	
	Versamento terza rata contributi fissi INPS artigiani e commercianti	
<b>lunedì 20</b>	Ravvedimento entro 90 giorni delle ritenute e dell'IVA mensile/trimestrale	
<b>sabato 25</b>	Presentazione degli elenchi riepilogativi acquisti e cessioni intracomunitarie per operatori con obbligo mensile	
<b>giovedì 30</b>	Adempimenti IVA di fine mese	
	Chiusura liti fiscali pendenti: versamento seconda rata	
	Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA	
	Intermediari finanziari: comunicazione periodica all'Anagrafe tributaria	
	Presentazione degli elenchi Intra 12 e versamento	
	Presentazione della dichiarazione Redditi ed IRAP 2017 da parte delle società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare	
	Rateizzazione versamento imposte da Redditi 2017 per soggetti non titolari di partita IVA	
	Ravvedimento entro 15 giorni relativo al versamento delle ritenute e dell'IVA mensile/trimestrale	
	Registrazione contratti di locazione e versamento dell'imposta di registro	
	Versamento imposta sostitutiva e IRAP risultanti dalla dichiarazione dei redditi 2017 da parte di società di persone che hanno avuto operazioni straordinarie	
	Versamento imposte risultanti dalla dichiarazione Redditi 2017 e IRAP 2017 società con esercizio a cavallo	
	Versamento in acconto dei contributi a percentuale INPS artigiani e commercianti	
	Versamento in acconto del contributo alla gestione separata	

	INPS	
	Versamento prima rata imposta sostitutiva assegnazione e cessione agevolata beni immobili o beni mobili iscritti a pubblici registri	
	Versamento prima rata imposta sostitutiva estromissione immobili impresa individuale	
	Versamento rateale definizione agevolata ruoli	
	Versamento rate luglio e settembre definizione agevolata ruoli	
	Versamento secondo acconto IRES ed IRAP relativi ad Redditi 2017 SC e ENC ed IRAP 2017	
	Versamento secondo acconto IRPEF ed IRAP relativi ad Redditi 2017 PF e SP	
	Versamento terza ed ultima rata degli importi dovuti in autoliquidazione a seguito di presentazione istanza di adesione voluntary disclosure	