



Varese, 3 novembre 2015

CIRCOLARE N. 5/2015

Con la presente circolare segnaliamo le principali novità introdotte in materia di riscossione e di riforma dei reati tributari e delle sanzioni tributarie.

1. NOVITA' IN MATERIA DI RISCOSSIONE

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015 il Decreto Legislativo 24 settembre 2015 n. 159 che, in attuazione di quanto previsto dalla delega fiscale (L. 23/2014) ha introdotto rilevanti novità in materia di riscossione; le principali modifiche vengono di seguito riassunte.

RISCOSSIONE NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

Viene modificato l'articolo 25 del D.P.R. 602/1973, prevedendo nuovi termini per il concessionario per la notifica della cartella di pagamento in ipotesi di contribuenti ammessi alle procedure concorsuali.

NOTIFICA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

Con la modifica dell'articolo 26 del D.P.R. 602/1973 viene introdotta la possibilità di notifica della cartella di pagamento tramite Posta Elettronica Certificata.

DILAZIONE DEI RUOLI

Vengono introdotte importanti novità per quanto riguarda la possibilità e le relative modalità di richiesta di dilazione dei ruoli.

Per ruoli superiori ad Euro 50.000,00 l'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara e prova di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di 72 rate mensili.

Viene inoltre previsto che l'agente della riscossione, una volta ricevuta la richiesta di rateazione, ha la facoltà di procedere all'iscrizione di ipoteca di cui all'articolo 77 del DPR 602/73 o il fermo, di cui all'articolo 86 del medesimo DPR, solamente in ipotesi di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza.

RATEAZIONE IMPOSTA DI SUCCESSIONE

Viene prevista la possibilità di effettuare il pagamento rateizzato dell'imposta di successione, se di importo superiore ad Euro 1.000,00.

ISTANZA DI SOSPENSIONE

Vengono apportate alcune modifiche al regime di sospensione della riscossione introdotte con la legge 228/2012 (finanziaria per il 2013).

RATEAZIONE AVVISI BONARI

Viene previsto che le somme dovute a seguito di avvisi bonari possono essere versate in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, elevate a 20 rate sempre trimestrali, sempre di pari importo, quando il debito è superiore ad Euro 5.000,00 (nuovo art. 3-bis D.Lgs. 462/97).

In tal caso, la prima rata deve essere versata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, mentre sulle rate successive si calcolano gli interessi dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione.

RATEAZIONE SOMME DA ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Viene previsto che nel caso di accertamento con adesione il versamento delle somme deve essere effettuato entro 20 giorni dalla redazione del relativo atto di adesione. Il pagamento è effettuato con unico versamento, ovvero in un massimo di 8 rate trimestrali (elevato a 16 rate per importi superiori ad Euro 50.000,00). La prima rata deve essere versata entro 20 giorni dalla redazione dell'atto e le successive entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi, calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata occorre far pervenire all'Ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento; contestualmente, l'Ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.

INADEMPIMENTO DEL VERSAMENTO

Nel caso di inadempimento del versamento da avviso bonario e/o da accertamento con adesione, il nuovo art. 15-ter del DPR 602/73 stabilisce che, in caso di rateazione dell'avviso bonario, il mancato rispetto del pagamento della prima rata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

In caso di rateazione da accertamento con adesione, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Viene inoltre previsto che non costituisce causa di decadenza (dal pagamento in unica soluzione o rateale) il lieve inadempimento derivante da:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, ad Euro 10.000,00;
- tardivo versamento della rata non superiore a 7 giorni.

Nei casi di cui sopra e in ipotesi di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata e della sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi. Quando il contribuente si ravvede entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza, non si procede a iscrizione a ruolo.

ACQUIESCENZA

Viene ampliato l'ambito di applicazione dell'acquiescenza ed introdotta la possibilità di utilizzare tale istituto anche nel caso di annullamento o revoca parziale di atti, anche per contenziosi già instaurati.

ACCERTAMENTI ESECUTIVI

Vengono apportate modifiche all'art. 29 del D.L. 78/2010, prevedendo che gli avvisi di accertamento relativi alle imposte sui redditi, all'Irap ed all'Iva diventino esecutivi decorso il termine utile per proporre ricorso.

Una volta divenuti definitivi e decorsi 30 giorni da tale data senza che il contribuente abbia pagato, il credito è affidato all'agente della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, esecuzione sospesa per 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione. La sospensione non opera in caso di accertamenti definitivi, anche in seguito a giudicato, nonché in caso di recupero di somme derivanti da decadenza della rateizzazione.

RESPONSABILITA' DEI PROFESSIONISTI

Viene previsto che la riscossione delle sanzioni pecuniarie in caso di omesso, tardivo o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta se la violazione deriva da condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

INTERESSI PASSIVI

Viene previsto che il tasso di interesse per il versamento, la riscossione ed il rimborso di qualsiasi tributo è determinato in una misura unica, possibilmente compresa fra lo 0,5% ed il 4,5%, stabilita annualmente con decreto del MEF.

2. REVISIONE DEL SISTEMA SANZIONATORIO

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 233 del 7 ottobre 2015 il Decreto Legislativo 24 settembre 2015 n. 158 che introduce, modificando il D.Lgs. 74/2000, rilevanti novità in materia di sanzioni penali tributarie (in vigore dal 22 ottobre 2015) ed amministrative.

2.1 NOVITA' IN MATERIA DI SANZIONI PENALI TRIBUTARIE

NUOVE DEFINIZIONI E TERMINI

Vengono modificati gli articoli 1 e 2 del D.Lgs. 74/2000 ed introdotte nuove definizioni "propedeutiche" all'individuazione delle violazioni punibili; con riferimento agli elementi "attivi e passivi", viene previsto che si intendono tali le componenti, espresse in cifre, che concorrono, in senso positivo o negativo, non solo alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o dell'Iva ma anche alla determinazione delle componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta evasa.

A tale riguardo, viene precisato che non si considera imposta evasa quella teorica e non effettivamente dovuta, collegata a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti e utilizzabili.

Per operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, si intendono le operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dalle nuove disposizioni in materia di abuso del diritto (nuovo art. 10-bis Legge 2012/2000).

Con riferimento alle dichiarazioni, viene inoltre soppresso il termine "annuali".

DICHIARAZIONE FRAUOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (art. 2 D.Lgs. 74/2000)

Prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a tali imposte elementi passivi fittizi.

Il 2° comma dell'art. 2 prevede che il fatto si considera commesso quando tali fatture o altri documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova verso l'amministrazione finanziaria.

DICHIARAZIONE FRAUOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (art. 3 D.Lgs. 74/2000)

Viene modificato l'ambito oggettivo di applicazione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Il delitto viene commesso da chiunque compia operazioni simulate (oggettivamente o soggettivamente) ovvero si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, ed indichi in una delle dichiarazioni (non più solo annuale) relative alle imposte sui redditi o sull'Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi.

La disposizione prevede la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto compia le operazioni suindicate quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad Euro 30.000,00;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi sottratti ad imposizione è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, ad Euro 1,5 milioni, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta o comunque ad Euro 30.000,00.

Viene inoltre previsto che:

- il delitto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;
- non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali.

DICHIARAZIONE INFEDELE (art. 4 D.Lgs. 74/2000)

Vengono previsti nuovi limiti per la commissione di tale delitto; il primo comma dell'art. 4 prevede la punizione con la reclusione da uno a tre anni, per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, indica in una delle dichiarazioni annuali relativi a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad Euro 150.000,00 (il vecchio limite era di Euro 50.000,00);
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, ad Euro 3 milioni.

Viene previsto che non si tiene comunque conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi e passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri correttamente applicabili 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.

Non danno inoltre luogo a fatti punibili le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

DICHIARAZIONE OMESSA (art. 5 D.Lgs. 74/2000)

Tale articolo prevede (1° comma) la punizione con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi e l'imposta 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 50.000,00 (il precedente limite era di Euro 30.000,00).

Viene inoltre previsto che chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione del sostituto di imposta, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad Euro 50.000,00. L'ultimo comma dell'art. 5 prevede, con riferimento ai precedenti commi, che non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, o non sottoscritta o non redatta su di uno stampato conforme a quello previsto.

OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (art. 10 D.Lgs. 74/2000)

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, 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 consentirne 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.

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE (art. 10-bis D.Lgs. 74/2000)

Viene in parte modificato il delitto di omesso versamento di ritenute, prevedendo la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute dovute sulla base della medesima dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore ad Euro 150.000,00 per ciascun periodo di imposta (il precedente limite era di Euro 50.000,00 e si riferiva alle sole ritenute certificate).

OMESSO VERSAMENTO DI IVA (art. 10-ter D.Lgs. 74/2000)

Viene innalzata la soglia di punibilità nel caso di omesso versamento di Iva; l'art. 10-ter prevede la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (attualmente fissato nel 27 dicembre), l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore ad Euro 250.000,00 per ciascun periodo di imposta (il limite precedente era di Euro 50.000,00).

INDEBITA COMPENSAZIONE (art. 10-quater D.Lgs. 74/2000)

L'art. 9 del D.Lgs. 158/2015 modifica l'art. 10-quater del Decreto sui reati tributari, prevedendo la punizione con la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, crediti non spettanti per un importo annuo superiore ad Euro 50.000,00.

Il secondo comma dell'art. 10-quater prevede invece che è 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'art. 17 del D.Lgs. 241/97, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ad Euro 50.000,00.

CONFISCA (art. 12-bis D.Lgs. 74/2000)

Viene istituito il nuovo art. 12-bis, con il quale viene sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo (salvo che appartengano a persona estranea al reato), ovvero, quando essa non è possibile, la confisca dei beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto, nel caso di condanna per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000.

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario.

CAUSE DI NON PUNIBILITA' (art. 13 D.Lgs. 74/2000)

Viene prevista la non punibilità dei reati correlati ad omessi versamenti di imposte se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, sono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, viene concesso un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo; in tal caso la prescrizione è sospesa.

Anche per i reati di dichiarazione infedele (art. 4) od omessa (art. 5) del D.Lgs. 74/2000 è prevista la non punibilità se i debiti tributari (incluse sanzioni amministrative e interessi) sono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché tali adempimenti siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

CIRCOSTANZE DEL REATO (art. 13-bis D.Lgs. 74/2000)

Viene disposto che, al di fuori dei casi di non punibilità, le pene per i delitti tributari previsti dal Decreto 74/2000 sono diminuite fino alla metà (e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12) se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Viene inoltre previsto che talune le pene (in particolare: quelle stabilite per i delitti di cui al titolo II del D.Lgs. 74/2000) siano aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

ALTRE DISPOSIZIONI

Viene inserito l'art. 18-bis del D.Lgs. 74/2000, che reca disposizioni in materia di custodia giudiziale dei beni sequestrati; inoltre, l'art. 14 del D.Lgs. 158/2015 abroga gli articoli 7 e 16 del D.Lgs. 74/2000.

2.2 NOVITA' IN MATERIA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE

Numerose le novità anche in materia di sanzioni amministrative, che in linea generale si applicano con decorrenza 1 gennaio 2017 (ma la Legge stabilità potrebbe prevederne la decorrenza dal 2016).

Il D.Lgs. 158/2015 modifica ampiamente il D.Lgs. 471/1997, che disciplina le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.

Innanzitutto viene esplicitato che le sanzioni in oggetto si applicano, oltre che alle imposte dirette ed all'Iva, anche all'Irap; vengono poi rimodulati gli importi delle sanzioni per svariate tipologie di violazioni, con l'esposizione di una casistica ben specifica e dettagliata.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

I nostri più cordiali saluti.

REGGIORI E ASSOCIATI

N.B.: Lo Studio Reggiori e Associati ha assunto ogni ragionevole precauzione per assicurare la correttezza delle informazioni contenute nella presente Circolare; desidera tuttavia precisare che le stesse non possono considerarsi completamente esaurienti ed esaustive, ma solo indicative, del contenuto degli argomenti trattati.