

# La definizione delle sanzioni negli accertamenti esecutivi soggetti al reclamo

di Maurizio Villani e Francesca Sannicandro (\*)

## LA NOVITÀ

Al fine di potenziare le attività di riscossione e creare gettito, la Manovra 2010 ha introdotto nuove regole per l'incasso delle somme contenute negli avvisi di accertamento.

L'introduzione dell'istituto del "reclamo" e a distanza di pochi mesi - dell'accertamento esecutivo, mettono però in luce parecchie incongruenze di "sistema" tra i dichiarati propositi deflativi del Governo e la concentrazione della riscossione attuata mediante atti cosiddetti "impoesattivi".

### ► Riferimenti

- D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 29
- D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 17-bis
- Agenzia delle Entrate, Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E

A decorrere dal 1° ottobre 2011, tutti gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate (relativi alle imposte sui redditi, addizionali, IRAP, IVA, ritenute e imposte sostitutive e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi), hanno le seguenti caratteristiche:

- intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso davanti alla Commissione tributaria (ordinariamente 60 giorni dalla notifica), all'obbligo di pagare gli importi in esso contenuti, o in caso di ricorso, gli importi a titoli provvisorio (pari ad 1/3 dei maggiori importi o degli importi indicati.);
- l'avvertimento che, trascorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, le somme indicate saranno affidate all'agente della riscossione.

### Si ricorda che:

L'esecuzione forzata è comunque sospesa per 180 giorni - littera legis, fermo restando, in caso di pericolo per la riscossione, l'esperimento da parte dell'agente della riscossione, delle azioni cautelari e conservative.

Parallelamente, a distanza di pochi mesi, è stato introdotto dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito

dalla legge 15 luglio 2011, n. 111), l'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che, preventivamente alla presentazione del ricorso, risulta obbligatorio presentare un reclamo per tutti gli atti:

- emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012;
- che non superino il valore di euro 20.000,00 (intesi al netto di sanzioni e interessi);

Vediamo ora come si "mescolano" le due discipline e che tipi di effetti producono soprattutto relativamente ai profili agevolativi della riduzione delle sanzioni.

## Regole operative per l'irrogazione delle sanzioni

Nel foglio "Avvertenze" degli accertamenti esecutivi, è specificato al punto 1) che: "Se il contribuente rinuncia a presentare ricorso o istanza di accertamento con adesione può definire l'intero accertamento in maniera agevolata. In questo caso, ottiene la riduzione ad un sesto delle sanzioni. Per ottenere l'agevolazione è necessario versare le somme complessivamente dovute per le imposte, sanzioni e interessi entro il termine per presentare ricorso. La riduzione delle sanzioni a un sesto è riconosciuta anche al contribuente che decide di pagare l'accertamento a rate". Ed ancora, al punto 2) che: "Se il contribuente rinuncia alla definizione agevolata dell'intero accertamento può comunque definire le sole sanzioni, riservandosi la possibilità di impugnare l'accertamento solo per le maggiori imposte, fermo restando che le sanzioni già versate non possono essere rimborsate". L'art. 17-bis, invece, al comma 8, prevede l'applicazione delle disposizioni - in materia di sanzioni - dell'art. 48 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992 che dispone, al comma 6: "In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi".

(\*) Avvocati tributaristi in Lecce

Inoltre, a seguito della sentenza della Corte di Cassazione n. 4516 depositata il 21 marzo 2012, nel foglio "Avvertenze" degli accertamenti esecutivi, sono specificati, oltre agli importi dovuti, i tassi d'interesse applicati con i riferimenti temporali di decorrenza e i relativi metodi di calcolo, onde evitare qualsivoglia insufficiente indicazione all'interno degli stessi.

Dalle precisazioni appena espresse, emerge una evidente disparità di trattamento per chi utilizza i mezzi a disposizione dei contribuenti per vedersi tutelati nei propri diritti, diversamente da chi, ignaro delle soluzioni alternative al pagamento - sotto forma di agevolazioni apparenti, come nel caso di pagamento entro i 60 giorni dalla notifica con conseguente riduzione delle sanzioni ad un sesto - salda i debiti con il Fisco, senza nemmeno sapere se, effettivamente, quell'accertamento era legittimo o meno.

Ci si riferisce, nella specie, a quella fascia di accertamenti - ormai sempre più frequenti - dove il contribuente, per volere o per necessità, non ha obbligatoriamente bisogno di un professionista competente in materia o, in molti casi, non può affidarsi allo stesso.

Accertamenti di cui si fa portavoce il reclamo ex art. 17-bis, il quale prevede, come presupposto di base, la soglia dei ventimila euro.

Dalla Tavola n. 1, si può notare, infatti, come ormai, la sanzione amministrativa non ha più una funzione di esclusivo presidio della norma a cui si riferisce, ma, proprio con riferimento alla mole di processi instaurati fino ad oggi - molti dei quali, come nel caso della sentenza citata, ancora pendenti - sembra come se vi sia, da parte dell'Amministrazione finan-

ziaria, una predisposizione alla riscossione delle sole sanzioni - che risultano oramai essere equivalenti, in termini di importi, alle imposte accertate - concedendo, come nel caso del punto 2) delle "Avvertenze", l'agevolazione immediata con contestuale versamento delle sanzioni e il regolare avvio del giudizio per le imposte accertate.

Tra l'altro, proprio al punto 2) l'Ufficio si premura di precisare che "le sanzioni già versate non possono essere rimborsate"; in buona sostanza, se un contribuente dovesse decidere di optare per questa "agevolazione", in caso di soccombenza, in giudizio, dell'Amministrazione finanziaria, si vedrebbe sottratta illegittimamente una somma a titolo di sanzioni, per imposte altrettanto illegittimamente accertate, senza neanche la possibilità di un eventuale rimborso di quanto versato.

## Conclusioni

Risulta evidente, a questo punto, che l'intento "deflativo" sottostante all'introduzione della procedura di reclamo obbligatorio, è perfettamente riuscito; un contribuente che riceve un avviso di accertamento esecutivo per un importo pari ad euro 1.500,00, non utilizzerà mai lo strumento del reclamo per proporre una difesa di parte.

Non si fa altro che parlare dei profili agevolativi degli strumenti di nuova introduzione, al fine sì di creare gettito, ma anche per velocizzare le procedure oltre che per combattere l'evasione.

A pochi giorni dall'attivazione della procedura di reclamo, non si può essere ancora in grado di mettere a fuoco tante sfaccettature dell'istituto, che probabilmente si renderanno visibili attraverso altre "cuciture" da apportare ad ulteriori strappi.

Tavola n. 1 - Violazioni e sanzioni

Materia	Violazione	Sanzione
Versamenti diretti	Omessi o ritardati versamenti diretti (saldo, acconto, periodici)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 30% dell'imposta dovuta;</li> <li>● la sanzione è ridotta ad un 1/15 per ciascun giorno di ritardo, se il versamento è effettuato entro 15 giorni.</li> </ul>
Dichiarazione imposte dirette	Omessa dichiarazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>● dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 258,00 euro;</li> <li>● da 258,00 euro a 1.032,00 euro, se non sono dovute imposte;</li> <li>● la sanzione è <b>raddoppiabile</b> per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili;</li> <li>● in presenza di <b>redditi prodotti all'estero</b>, le relative sanzioni sono aumentate di <b>un terzo</b>.</li> </ul>
	Dichiarazione infedele	<ul style="list-style-type: none"> <li>● dal 100% al 200% della maggiore imposta o della differenza di credito (la sanzione si applica anche se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni o deduzioni);</li> <li>● in presenza di redditi prodotti all'estero, le relative sanzioni sono aumentate di un terzo;</li> <li>● la sanzione è elevata del <b>10%</b> in caso di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione <b>degli studi di settore</b> e per</li> </ul>

Materia	Violazione	Sanzione
		<p>l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, a condizione che il maggior reddito accertato - a seguito della corretta applicazione degli studi di settore - superi il 15% del reddito dichiarato;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>la sanzione è elevata del <b>50%</b> quando non viene presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate), sempre che il maggior reddito accertato, a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, superi il 15% di quello dichiarato.</li> </ul>
	<b>Mancata ottemperanza o richieste di uffici finanziari o Guardia di Finanza</b>	da 258,00 euro a 2.065,00 euro.
<b>IVA</b>	<b>Omessa presentazione dichiarazione annuale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dal <b>120% al 240%</b> del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che dovevano essere indicate in dichiarazione, con un minimo di 258,00 euro;</li> <li>da 258,00 euro a 2.065,00 euro, se il soggetto effettua solo operazioni per le quali non è dovuta imposta;</li> </ul>
	<b>Infedele dichiarazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dal <b>100% al 200%</b> della differenza quando nella dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante;</li> <li>la sanzione è elevata del <b>10%</b> in caso di omessa o infedele indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore e per l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, a condizione che la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile - a seguito della corretta applicazione degli studi di settore - <b>superi il 15%</b> di quella dichiarata;</li> <li>la sanzione è elevata del <b>50%</b> quando non viene presentato il modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (anche a seguito di specifico invito da parte dell'agenzia delle entrate), sempre che la maggiore imposta accertata o la minore imposta detraibile o rimborsabile - a seguito della corretta applicazione degli studi di settore superi il 15% di quella dichiarata.</li> </ul>
	<b>Omessa fatturazione e registrazione operazioni imponibili</b>	Dal <b>100% al 200%</b> dell'imposta relativa al corrispettivo non fatturato o all'imponibile non registrato (con un <b>minimo di 516,00 euro</b> )
	<b>Omessa fatturazione e registrazione - operazioni non imponibili o esenti</b>	Dal <b>5% al 10%</b> del corrispettivo non fatturato o non registrato (con un minimo di 516,00 euro).
	<b>Omessa o infedele comunicazione annuale dati IVA</b>	Da 258,00 euro a 2.065,00 euro.
	<b>Mancata emissione (o emissione per importi inferiori) di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto</b>	<b>100%</b> dell'imposta corrispondente all'importo non documentato e, comunque, non inferiore a 516,00 euro.
	<b>Omessa o infedele dichiarazione d'intento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dal 100% al 200% dell'imposta;</li> <li>è prevista la <b>responsabilità solidale</b> tra cedente e cessionario per l'imposta evasa.</li> </ul>
	<b>Omessa o incompleta dichiarazione di inizio, variazione o cessazione attività</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>da 516,00 euro a 2.065,00 euro, in caso di omessa presentazione delle dichiarazioni o di presentazione delle stesse con dati incompleti o inesatti che non consentono di individuare il contribuente o il luogo dell'esercizio dell'attività o di conservazione di libri, scritture e documenti;</li> <li>la sanzione è ridotta a <b>1/5</b> del minimo se si regolarizza la dichiarazione presentata entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio.</li> </ul>
	<b>Rimborsi non spettanti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dal 100% al 200% della somma non spettante, quando, in difformità della dichiarazione, si chiede un rimborso non dovuto o in misura eccedente il dovuto.</li> </ul>
<b>Imposta sui redditi e IVA</b>	<b>Omessa tenuta o conservazione della contabilità</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>da 1.032,00 euro a 7.746,00 euro;</li> <li>le sanzioni sono <b>raddoppiate</b> se dalle irregolarità emergono evasioni dei tributi diretti e dell'IVA complessivamente superiori, nell'esercizio, a 54.645,69 euro.</li> </ul>