



**CIRCOLARE N. 21
2015/2016
DEL 15 OTTOBRE 2015**

LEGA ITALIANA CALCIO PROFESSIONISTICO

Alle Società
della Lega Italiana Calcio Professionistico
LORO SEDI

Circolare n. 12 – 2015 dell’Ufficio Studi Tributarî della FIGC

Si trasmette, in allegato, la Circolare n. 12 – 2015 elaborata dall’Ufficio Studi Tributarî della Federazione Italiana Giuoco Calcio, avente ad oggetto “Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 recante revisione del sistema sanzionatorio – Titolo II – Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario”.

Cordiali saluti.

**IL COMMISSARIO STRAORDINARIO
(Dott. Tommaso Miele)**



UFFICIO STUDI TRIBUTARI

CIRCOLARE N. 12 – 2015

Oggetto: Decreto Legislativo n. 158 del 24 settembre 2015, recante revisione del sistema sanzionatorio - Titolo II - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario –

Con la precedente Circolare n. 11-2015 sono state illustrate le norme di cui al D.Lgs. n.158 del 24 settembre 2015 pubblicato nella G.U. n. 233 – S.O. n. 55 – del 7 ottobre 2015, recanti, al Titolo I, la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario.

Con la presente Circolare si illustrano, invece, le principali norme recanti, al **Titolo II, la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario (artt. da 15 a 32)**.

Va preliminarmente fatto presente che **le disposizioni del Titolo II entrano in vigore soltanto dal 1° gennaio 2017**. Tuttavia, non può sottacersi la possibilità di applicabilità del principio del *favor rei* che, per le sanzioni amministrative, è **previsto dai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997**. Dette norme hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale per il quale le disposizioni più favorevoli al contribuente devono trovare applicazione anche per le violazioni commesse in passato, salvo che le stesse non siano definitive. E' da ritenere, pertanto, che in presenza di accertamenti per violazioni sanzionate con la precedente normativa, il contribuente abbia tutto l'interesse a tenere viva la contestazione almeno fino al 2017 per chiedere al giudice l'applicazione retroattiva della norma e della sanzione più favorevole, in applicazione del principio del *favor rei*.

L'art. 15 del decreto n. 158/2015 apporta notevoli modifiche, delle quali si riportano, di seguito, le più significative, al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte sui redditi, IVA e di riscossione.

Il comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015 prevede con la **lett. a) la sostituzione dell'art. 1 del decreto 471/1997 – violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP-**. Il nuovo art. 1 conferma, **al comma 1**, che, nei casi di omessa dichiarazione, la sanzione amministrativa, in caso di imposte dovute, si applica nella misura dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte medesime, con un minimo di 250 euro. Se, invece, non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro.



Dal 2017, se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione di quella dell'anno successivo ma prima dell'avvio di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria, si applica la sanzione dal 60 al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da 150 a 500 euro. E' confermato che le sanzioni applicabili, quando non sono dovute imposte, possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Il **comma 2** del nuovo art. 1 stabilisce che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Il successivo **comma 3**, del nuovo art. 1, stabilisce che la sanzione di cui al precedente comma 2 è aumentata della metà (dal 135 al 270%) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Il successivo **comma 4**, invece, anch'esso nuovo, riduce, fuori dai casi di cui al precedente comma 2, la sanzione di cui al medesimo comma 2 di un terzo (dal 30 al 60%) quando l'imposta o il minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta o del credito dichiarati e comunque non superiori a 30.000 euro. La stessa riduzione si applica quando, sempre fuori dai casi di cui al comma 2, l'infedeltà è conseguenza di un errore nell'imputazione temporale (competenza) di elementi positivi o negativi di reddito purchè il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'erario la sanzione è pari ad euro 250.

Con il **comma 5** è precisato che per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni.

Il **comma 7** del nuovo art. 1 stabilisce che se nella dichiarazione dei redditi il canone di locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, le sanzioni di cui ai precedenti commi 1 e 2 sono raddoppiate.

Il nuovo **comma 8** stabilisce che le sanzioni sono aumentate di un terzo se le violazioni previste nei precedenti commi 1 e 2 riguardano redditi prodotti all'estero.

La successiva **lett. b) del comma 1 dell'art. 1 del decreto n. 158/2015** reca le seguenti **modifiche all'art. 2 del decreto n. 471/1997 - violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta** –



1) al **comma 1 dell'art. 2 del decreto n. 471**, mentre viene confermata la sanzione amministrativa in caso di omessa dichiarazione (120 al 240%) con un minimo fissato in euro 250, è previsto, come per la dichiarazione dei redditi, che se la dichiarazione omessa è presentata dal **sostituto** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione dal 60 al 120% con un minimo di 200 euro;

2) al **comma 2 dell'art. 2 del decreto n. 471/1997** è prevista la riduzione della sanzione dal 90 al 180% (in precedenza dal 100 al 200%), con un minimo di euro 250, se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato;

3) dopo il comma 2 dell'art. 2 del decreto n. 471/1997, sono inseriti i **commi 2-bis e 2-ter**. Il comma 2-bis prevede che la sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante raggiri o artifici, condotte simulatorie o fraudolente. Il **comma 2 - ter** stabilisce che la sanzione è, invece, ridotta di un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate è inferiore al 3% delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi e, comunque, inferiore ad euro 30.000.

4) al **comma 3 dell'art. 2 del decreto n. 471/1977** le sanzioni ivi previste in caso di ritenute non dichiarate ma versate, sono fissate da 250 a 2.000 euro ed è stata aggiunta la norma che prevede che in caso di dichiarazione omessa e successivamente prodotta entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, è applicata la sanzione da 150 a 500 euro.

Con le **lett. e), f) e g)** del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015, sono state apportate alcune modifiche agli artt. 5, 6 e 7 del decreto n. 471/97, concernenti sanzioni in materia di IVA. Le modifiche adeguano sostanzialmente le sanzioni in materia di IVA a quelle previste in materia di imposte sui redditi di cui alle precedenti **lett. a) e b)**.

In particolare con la **lett. f)** del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015, sono state apportate modifiche riguardanti l'art. 6 del decreto n. 471/97. E' stato rivisto l'assetto sanzionatorio in materia di *reverse charge*. In caso di omessa applicazione dell'inversione contabile in presenza di operazioni soggette a tale regime, la sanzione va da 500 a 20.000 euro, fermo restando che se l'operazione non è transitata in contabilità, il cessionario o committente è sanzionato con un importo che va dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro. La sanzione fissa si applica soltanto, però, quando l'IVA non assolta sarebbe stata detraibile. In caso contrario resta la sanzione proporzionale commisurata all'imposta che il destinatario della fattura non avrebbe potuto detrarre. Se l'IVA è stata assolta irregolarmente dal fornitore, applicando il regime ordinario, al cessionario/committente si applica la sanzione da 250 a 10.000 euro ma questi non deve assolvere l'imposta e può detrarre quella addebitata nella fattura ricevuta. Del pari, se trattasi di operazioni che ricadono nel regime ordinario ma per le quali è stato applicato il regime del *reverse charge* con assolvimento del tributo da parte da parte del cessionario/committente, che mantiene il diritto alla detrazione, ad essere punito con la sanzione da 250 a 10.000 euro è il cedente/prestatore.

Resta comunque fermo che se le violazioni dipendono da intenti evasivi o fraudolenti, vengono applicate le sanzioni – dal 5 al 10% - proporzionali all'imposta.

Con la **lett. h)** sono state sostanzialmente confermate le sanzioni-rapportandole in euro – recate dall'art. 8 del decreto n. 471/97 in materia di disposizioni comuni alle imposte sui redditi e all'IVA e, analogamente.

Con la successiva **lett. i) del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015**, si è intervenuti in materia di sanzioni per violazioni agli obblighi relativi alla contabilità di cui art. 9 del decreto n. 471/97, nel quale è stato, però, sostituito il comma 5 che prevede che in mancanza di sottoscrizione della dichiarazione delle società ed enti sottoposti al controllo contabile da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, si applica la sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro.

Anche con le successive **lett. i), m), e n)** sono state sostanzialmente confermate le sanzioni-rapportandole in euro – recate dagli artt. 10, 11 e 12 del decreto n. 471/97.

La **lett. o) del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015**, ha sostituito integralmente l'art. 13 del decreto n. 471/97, concernente, in materia di riscossione, *ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*. Il nuovo art. 13 stabilisce che chi non esegue, in tutto in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione è ridotta alla metà. Per i versamenti effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante, si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato. Qualora venga utilizzato un credito inesistente è applicata la sanzione dal 100 al 200% nella misura dei crediti stessi e non può essere applicata la definizione agevolata. Le sanzioni non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

L'art. 16, comma 1, del decreto n. 158/2015 reca modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente sanzioni amministrative per le violazioni tributarie. Si riportano le più significative.

Con la **lett.c)** del comma 1 dell'art. 16 del decreto n. 158/2015, viene apportata un'importante modifica all'art. 7 del decreto n. 472/1997 – recante *criteri di determinazione della sanzione* - che riconosce agli uffici il potere di ridurre la sanzione irrogabile fino alla metà del minimo edittale in presenza di una manifesta sproporzione tra l'entità del tributo contestato e la sanzione irrogata. In particolare, nel comma 4 dell'art. 7 in argomento, che riconosceva detto potere solo al ricorrere di "circostanze eccezionali", viene **eliminato il riferimento alla eccezionalità** consentendo una più oculata graduazione delle sanzioni in sede applicativa. Inoltre, viene introdotto all'art. 7 del decreto n. 472/1997, il **comma 4-bis** che stabilisce che in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà

Con le **lett. d), e) , f) e g)** del comma dell'art. 16 del decreto n. 158/2015, sono state apportate modifiche agli artt. 11 -*Responsabili per la sanzione amministrativa* – , 12 -*Concorso di violazioni e continuazione* – , 13 -*Ravvedimento* – e 14 -*Cessione di azienda*- In particolare, con la **lett. e)** è stato modificato il comma 8 dell'art. 12 del decreto n. 472/97, stabilendo che il principio agevolativo del cumulo giuridico delle sanzioni verrà applicato separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta e non solo in caso di accertamento con adesione ma anche per la mediazione e la conciliazione giudiziale.

Con gli **artt. 17 e 18 del decreto n. 158/2015**, sono state apportate modifiche in materia di imposte di registro e relative sanzioni. In particolare, le sanzioni attualmente in vigore verranno dimezzate, con un minimo di 200 euro, se la registrazione verrà effettuata con un ritardo non superiore a 30 giorni.

L'art. 19 ha soppresso la sanzione impropria della perdita dei benefici della legge n. 398/91 prevista per le associazioni sportive dilettantistiche nel caso in cui si verifici inosservanza degli obblighi di tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti. Trattasi di un riconoscimento della validità delle giuste e ricorrenti proteste avanzate dalla FIGC e dalla LND nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'ingiusta applicazione di una doppia sanzione, peraltro pesantissima, cui erano soggette le associazioni sportive dilettantistiche che operano pagamenti *cash* in violazione della normativa recata dal comma 5 dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Con Il successivo **art. 21- *Violazioni in materia di certificazione unica*** – del decreto n. 158/2015, sono introdotte attenuanti alle sanzioni oggi esistenti (100 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata salvo che la trasmissione non avvenga entro cinque giorni). Viene, ora, stabilito che la sanzione massima applicabile a ciascun sostituto d'imposta viene limitata a 50.000 euro e che se la certificazione viene correttamente trasmessa entro 60 giorni dal termine per l'invio della stessa, la sanzione è ridotta a 1/3 (€ 33,33 per ciascun modello) con un massimo di 20.000 euro. Le stesse riduzioni si applicano in caso di violazione degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fini assistenziali (**art. 22**) e in caso di violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria (**art. 23**).



L'art. 24 del decreto n. 158/2015, prevede la riduzione ad un nono del minimo in caso di visto infedele da parte del CAF con correzione spontanea entro il 10 novembre.

Il successivo **art. 25** – *Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento* – stabilisce una diversa modalità di scomputo delle perdite a seconda che si tratti di perdite relative al periodo d'imposta in rettifica o di perdite pregresse. Nel primo caso è l'Agenzia delle entrate a computare in diminuzione del maggior imponibile accertato fino a concorrenza del loro importo. Nel secondo caso è prevista una facoltà di scomputo delle perdite pregresse sempre che il contribuente abbia presentato apposita istanza entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 giorni.

Gli **artt. 27, 28, 29 e 30** recano modifiche in materia di imposte ipotecarie e catastali, di imposta sulle successioni, di imposta di bollo e di imposta sugli intrattenimenti.

Infine, con **l'art. 31** del decreto n.158/2015, è stato sostituito il comma 7 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, istitutivo dell'IVA. Il nuovo comma 7 stabilisce che se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.