

Ddl di Bilancio 2023. La sanatoria delle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022 (con proroga dei termini di decadenza per la constatazione e irrogazione delle sanzioni)

L'articolo 39, rubricato: «Regolarizzazione irregolarità formali», introduce la possibilità di sanare le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, relative alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP che non rilevano sulla determinazione della relativa base imponibile e sul pagamento di tali tributi, ma che possono comunque arrecare pregiudizio all'esercizio dell'attività di controllo. In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, il comma 6 dispone, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 ottobre 2022 oggetto di un PVC, che i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione ovvero dell'atto di irrogazione sanzione, di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni. Ciò significa che presupposto di operatività della proroga è la semplice presenza di violazioni formali constatate in un processo verbale rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 39 in esame, prescindendo dalla circostanza che il contribuente destinatario dell'attività di verifica si sia avvalso della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.

Ddl di Bilancio 2023. Il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie sostanziali

L'articolo 40, rubricato: «Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie», consente, in deroga all'ordinaria disciplina del ravvedimento operoso, di regolarizzare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto (in unica soluzione o alla prima rata) mediante la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, queste ultime ridotte a un diciottesimo del minimo edittale irrogabile. Il versamento può avvenire in un'unica soluzione o a rate; la regolarizzazione si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Transfer pricing. Le

istruzione definitiva sulla documentazione idonea per beneficiare della disapplicazione delle sanzioni in caso rettifica

Arrivano i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di transfer pricing sulla documentazione idonea per il riscontro della conformità al principio di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento praticati dalle multinazionali nelle operazioni con imprese associate. La circolare n. 15/E di oggi, che fa seguito al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020, tiene conto dei numerosi contributi inviati dagli operatori nell'ambito della consultazione pubblica che si è chiusa lo scorso 12 ottobre.

Promozione della compliance. L'Agenzia delle entrate aggiorna il software per il calcolo delle sanzioni e degli interessi

Aggiornato il software "Compliance" (Versione 1.0.7 del 18/06/2021) che consente il calcolo delle sanzioni e degli

interessi per regolarizzare, attraverso il ravvedimento, errori (che hanno determinato una maggior imposta dovuta o un minor credito utilizzato ai fini irpef, addizionale regionale, addizionale comunale e contributo straordinario di solidarietà) risultanti nelle dichiarazioni dei contribuenti che hanno ricevuto una comunicazione di promozione della compliance relativa agli anni d'imposta 2012, 2013, 2014 e 2015, con compilazione automatica del Modello F24 utile al perfezionamento del versamento.

Transfer pricing trasparente con Masterfile e Documentazione Nazionale: aggiornata la struttura della documentazione “salva- sanzione” in caso di verifica del Fisco

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 360494, del 23 novembre 2020 aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento e stabiliti i requisiti di idoneità della stessa, in funzione dell'accesso al regime di cui agli artt. 1, comma 6, e 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. Le disposizioni del nuovo provvedimento sostituiscono le indicazioni contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, prot. 2010/137654, del

29 settembre 2010 e si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione.

È online la guida che illustra le comunicazioni di irregolarità da controllo automatico e formale

Pubblicata la versione aggiornata della “Guida alla comunicazioni sui controlli delle dichiarazioni”. Nel documento, a cura dell’Agenzia delle Entrate, illustrate tutte principali novità e le caratteristiche degli “avvisi” emessi a seguito dell’attività di controllo delle dichiarazioni.

Tardiva e-fatturazione. Applicabile il cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 in alternativa al ravvedimento

All’omessa o tardiva emissione di più e-fatture applicabile il cumulo giuridico delle sanzioni ex art. 12 del D.Lgs. n.

472/97. Mentre è impossibile applicare il suddetto cumulo per il computo delle sanzioni ridotte per il ravvedimento operoso della mancata (o tardiva) emissione di più fatture nei termini legislativamente previsti. In pratica, confermato il principio secondo cui ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente, ma devono essere definite singolarmente.

Omissione del versamento di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Possibile il ravvedimento anche in caso di versamento frazionato

L'articolo 4-decies, introdotto con un emendamento dalla Camera dei Deputati, del D.L. 34/2019, Cd. Decreto Crescita (A.C. 1807-A/R), se approvato anche dal Senato della Repubblica, interviene sull'ambito operativo della disciplina del ravvedimento operoso, recependo alcuni orientamenti già espressi dalla prassi amministrativa in materia di versamento frazionato dell'imposta o versamento "tardivo" dell'imposta frazionata (cd. ravvedimento parziale).

Visto infedele. Per l'Agenzia delle entrate la mitigazione delle responsabilità in capo al Caf o al professionista vale solo per il futuro

L'articolo 7-bis, comma 1, lett. a), del D.L. 28/01/2019, n. 4, conv., con mod., dalla L. 28/03/2019, n. 26, (in "Finanza & Fisco" n. 3/2019, pag. 219), ha modificato la disciplina del visto di conformità infedele contenuta nell'art. 39, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 241 del 1997. La modifica riguarda l'importo della somma richiesta al RAF/CAF o al professionista nel caso di apposizione di un visto infedele su voci oggetto di controllo formale. In particolare, il comma 1, lettera a), citato sostituisce la lettera a) dell'articolo 39, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, disponendo che i responsabili dei centri di assistenza fiscale (Caf) e i professionisti che rilasciano un visto infedele relativamente a una dichiarazione dei redditi di possessori di redditi di lavoro dipendente e assimilati presentata con le modalità previste dalla disciplina per l'assistenza fiscale, non sono tenuti al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente in caso di controllo formale delle dichiarazione; essi sono invece tenuti al solo pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.

Scomputo dall'importo lordo da pagare per la definizione delle liti fiscali: l'Agenzia risponde a due interpelli

Con due risposte ad altrettanti interpelli (nn. 141 e 154), l'Agenzia fornisce alcuni chiarimenti sulla determinazione degli importi dovuti per la sanatoria del contenzioso in relazione al precedente utilizzo altri di istituti mitigatori delle sanzioni.

CAF o professionisti. Attenuate le sanzioni in materia di infedele asseverazione o visto di conformità. Soppresso il requisito del numero minimo di dichiarazioni trasmesse

Il decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, come modificato dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, contiene alcune misure in merito

ai requisiti dimensionali ai fini dello svolgimento dell'attività di assistenza fiscale da parte dei CAF (commi 8-bis e 8-ter dell'articolo 6) e in materia di sanzioni per l'infedele asseverazione della dichiarazione precompilata dei redditi effettuata mediante CAF o professionista (articolo 7-bis). Di seguito, il dettaglio delle novelle introdotte.

Violazioni formali. “PF99” è il codice tributo da utilizzare per il versamento delle somme dovute per la definizione agevolata



Pronto il codice tributo (“**PF99**” denominato “*VIOLAZIONI FORMALI – definizione agevolata – art. 9 del DL n. 119/2018*” da utilizzare, con la delega di pagamento F24, per il versamento delle somme dovute per sanatoria delle infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale. Il codice tributo è stato istituito con la [risoluzione n. 37/E](#)

[del 21 marzo 2019](#). Nel documento indicate le istruzioni per la compilazione del modello F24 il suddetto. **Non si applica, tuttavia, la compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.**

Il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 maggio 2019 e la seconda entro il 2 marzo 2020. È consentito anche il versamento in un'unica soluzione entro il 31 maggio 2019.

Come statuito dal comma 3 dell'articolo 9 del decreto legge 119/2018, per il perfezionamento della regolarizzazione, **si richiede anche** *«la rimozione delle irregolarità od omissioni»*. La rimozione va effettuata entro il 2 marzo 2020. Qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni; la rimozione va in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 2 marzo 2020 in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato. L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse. La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale. "Rientrano in tale ipotesi, ad esempio, le violazioni riguardanti l'errata applicazione dell'inversione contabile, ai sensi dei commi 9-bis1 e 9-bis2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471". (Così, nella "motivazioni" del Provvedimento Agenzia delle entrate prot. n. 62274/2019).

[Link al testo della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 37 E del 21 marzo 2019](#), con oggetto: RISCOSSIONE – SANATORIA DELLE IRREGOLARITÀ FORMALI – Istituzione del codice tributo

per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per la definizione agevolata delle violazioni formali, ai sensi dell'art. 9, D.L. 119/2018 – Art. 9 del D.L. 23/10/2018, n. 119, conv., con mod., dalla L. 17/12/2018, n. 136 – [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 marzo 2019, prot. n. 62274/2019](#)

[**Definizione delle violazioni formali. Regole, modalità e tempistica per la regolarizzazione degli errori e delle omissioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento delle imposte**](#)

[**Link al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 marzo 2019, prot. n. 62274/2019**](#) – Regolarizzazione agevolata delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 2018

Definizione delle violazioni formali. Pronte le modalità d'attuazione

Stabilite regole, modalità e tempistica per la regolarizzazione degli errori formali che non incidono sulla base imponibile, sull'imposta e sul pagamento. Con la definizione agevolata, introdotta dal D.L. n. 119/2018 (articolo 9 – “Irregolarità formali”), è stata infatti prevista la possibilità di regolarizzare, complessivamente per ciascun periodo d'imposta, le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, cosiddette “violazioni formali”. Con il Provvedimento di oggi (del 15 marzo 2019), firmato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, si stabiliscono le modalità d'attuazione di questo

nuovo strumento.

On line la nuova guida alla regolarizzazione degli errori segnalati con le comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate



Il [nuovo vademecum](#) dell'Agenzia spiega cosa fare quando si riceve la lettera delle Entrate e come rimediare agli errori commessi.

[Link alla Guida dell'Agenzia delle entrate alla
regolarizzazione di errori segnalati con le comunicazioni –
Aggiornamento marzo 2019](#)

Avvio della E-fattura obbligatoria con sanzioni ridotte



**LA MANOVRA
2019**

**Avvio della *E-fattura* obbligatoria
con sanzioni ridotte**

Confermata dal decreto fiscale di accompagnamento, approvato 15 ottobre 2018 dal Governo, **l'inapplicabilità, per il «*primo semestre del periodo d'imposta 2019*», delle sanzioni «se la fattura è emessa ... entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100»;** in pratica entro il termine di liquidazione dell'imposta periodica in cui è avvenuta l'effettuazione dell'operazione. Questo è quanto emerge dalle prime bozze del decreto collegato alla Legge di Bilancio 2019. Al riguardo nella relazione illustrativa, anch'essa in bozza, si chiarisce che al fine di "non differire ulteriormente l'entrata in vigore della fatturazione elettronica (stabilita per il 1° gennaio 2019) e di ridurre

gli effetti negativi dei possibili ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici – volti a recepire anche le prospettate modifiche recate all'articolo 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – la norma attenua, per il **primo semestre del periodo d'imposta 2019**, i soli effetti sanzionatori laddove la fattura elettronica sia emessa seppur tardivamente. In particolare, non si applica alcuna sanzione al contribuente che emette la fattura elettronica oltre il termine normativamente previsto ma, comunque, nei termini per far concorrere l'imposta ivi indicata alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale). Le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20 per cento, quando la fattura emessa tardivamente partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo. Le attenuazioni previste dalla norma si applicano anche con riferimento al cessionario/committente che abbia erroneamente detratto l'imposta ovvero non abbia proceduto alla regolarizzazione. In particolare, laddove il cessionario abbia detratto l'imposta in assenza di una fattura elettronica, lo stesso sarà indenne dalle sanzioni se il documento è emesso anche avvalendosi della regolarizzazione disposta dall'articolo 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 entro i termini della propria liquidazione periodica; sarà invece soggetto alle sanzioni, seppur in misura ridotta, se la regolarizzazione avviene entro i termini della liquidazione periodica successiva. Resta impregiudicato il ricorso allo strumento del cd. ravvedimento operoso".

Naturalmente, le misure sopra esaminate dovranno essere confermate nel testo del decreto legge che sarà pubblicato in *Gazzetta ufficiale*.

Incroci tra volume d'affari e spesometro. In arrivo le comunicazioni delle anomalie riscontrate

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 ottobre 2018, prot. n. 237975/2018, approvate le modalità con le quali sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di Finanza, anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici (Pec, cassetto fiscale), le informazioni derivanti dal confronto con i dati comunicati, dal contribuente e dai suoi clienti soggetti passivi IVA, all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, nella versione vigente fino al 23 ottobre 2016, da cui risulterebbe che lo stesso abbia omesso, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d'affari conseguito.

**In arrivo le segnalazioni
della possibile mancata
presentazione della
dichiarazione IVA 2018 o la
presentazione della stessa**

con la compilazione del solo quadro VA

Sono in arrivo i promemoria dell'Agenzia delle Entrate per i contribuenti che quest'anno hanno dimenticato di presentare la dichiarazione IVA entro la scadenza del 30 aprile o l'hanno presentata compilando solo il quadro "Va" con le informazioni e i dati relativi all'attività. I destinatari di queste comunicazioni potranno così controllare la propria posizione e, se necessario, mettersi in regola con il ravvedimento operoso.

Versamento carente dell'acconto Irpef 2017 a causa del posticipo dell'IRI. No a sanzioni e interessi



Laddove il versamento dell'acconto IRPEF relativo al periodo d'imposta 2017, risulti insufficiente **esclusivamente per effetto dello slittamento dell'applicazione dell'IRI** al periodo d'imposta 2018, e, non anche per altre previsioni rivelatesi errate, in

applicazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente (articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212), non è irrogabile la sanzione per carente

versamento ex articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997. Questa è la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate con [risoluzione 47 del 22 giugno 2018](#), ad un socio di società di persone che, nell'approssimarsi della scadenza dei termini di versamento del saldo 2017 si trova ad aver versato un minore acconto IRPEF a *seguito di sopravvenute disposizioni normative* che hanno rinviato gli effetti, in termini di risparmio di imposte, della decorrenza della disciplina IRI, prevista dalla legge di bilancio per il 2017 (articolo 1, commi 547 e 548, legge 232/2016), mediante l'aggiunta al TUIR dell'articolo 55-*bis*. Tale soluzione, spiega l'Agenzia, è in linea con quella già prospettata con la [risoluzione n. 176/E del 2003](#). In tale sede è stato chiarito che il comportamento di un contribuente non può essere sanzionato laddove egli abbia posto in essere comportamenti conformi al tenore letterale della normativa applicabile "*ratione temporis*", e l'errore sia scaturito da modifiche normative introdotte successivamente al versamento degli acconti ma **con efficacia retroattiva**. Ne consegue, prosegue la [risoluzione](#), che al verificarsi delle condizioni sopra richiamate, i contribuenti dovranno, **entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta**, determinare definitivamente l'imposta dovuta, per il periodo d'imposta 2017, **senza applicazione di sanzioni ed interessi**, e, di conseguenza, provvedere alla compilazione dei righi **RS148** "*Rideterminazione dell'acconto*" e **RN38** "*Acconti*" del modello Redditi PF 2018.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 1063, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha differito di un anno, **al 1° gennaio 2018**, l'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) – **da calcolare sugli utili trattenuti presso l'impresa** – per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, prevista dalla legge di bilancio 2017. In pratica, il citato comma 1063, rinvia al 1° gennaio 2018 la decorrenza delle disposizioni contenute nell'articolo 55-*bis* del TUIR introdotte dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1,

commi 547 e 548 della legge n. 232 del 2016), prevista originariamente dal 1° gennaio 2017. Il nuovo regime ha lo scopo di favorire la capitalizzazione delle imprese attraverso la *separazione* del reddito derivante dall'impresa dagli altri redditi percepiti dall'imprenditore, assoggettati all'ordinaria IRPEF in misura progressiva. Come spiega la [circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, par. 8 \(in "Finanza & Fisco" n. 43-44/2016, pag. 2919\)](#) "la base imponibile IRI, a norma dell'art. 55-*bis* del TUIR, è pari alla **differenza** tra il reddito di impresa e le somme prelevate dall'imprenditore, dai familiari o dai soci a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili. Pertanto, è da ritenere che la determinazione della base imponibile IRI vada effettuata in due *step*: prima è necessario determinare il reddito d'impresa secondo le ordinarie disposizioni previste dal capo VI del titolo I del TUIR e poi portare in **deduzione dal reddito così determinato le somme prelevate nei limiti, ovviamente, del plafond IRI.**".

[Link al testo della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 47 E del 22 giugno 2018](#), con oggetto: IMPOSTE SUI REDDITI – SANZIONI TRIBUTARIE – RISCOSSIONE – Opzione IRI per l'anno d'imposta 2017 della società di persone partecipata – Slittamento dei termini di applicazione regime – Conseguenze – Versamento carente acconti IRPEF – Regularizzazione del versamento carente dell'acconto Irpef relativo al periodo d'imposta 2017, causato esclusivamente dal differimento di un anno, al 1° gennaio 2018, dell'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) – Applicazione del principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino – Non applicabilità delle sanzioni per carente versamento dell'acconto – Art. 13 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Art. 10, della L. 27/07/2000, n. 212 – Art. 1, commi 547 e 548, della L. 11/12/2016, n. 232 – Art. 55-*bis* del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Inadempimenti di natura formale nella fruizione di benefici fiscali o nell'accesso a regimi fiscali opzionali: solo con F24 "identificativi" possibile pagare le sanzioni e tornare in bonis

I codici tributo 8114 denominato "Sanzione di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, dovuta ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.L. n. 16/2012 – REMISSIONE IN BONIS" e 8115 denominato "Sanzione di cui all'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, dovuta ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 16/2012 – REMISSIONE IN BONIS 5 per mille", istituiti con la risoluzione n. 46/E dell'11 maggio 2012 per versare, tramite modello F24, le sanzioni conseguenti a specifiche inadempienze formali e usufruire dell'istituto della Cd. remissione in bonis cambiano modello di pagamento. In particolare, l'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 42/E del 1° giugno 2018, ha previsto che, a decorrere dall'11 giugno 2018, i suddetti codici tributo siano utilizzati esclusivamente nel modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE).

Crediti di imposta non spettanti e/o inesistenti: tre diverse discipline sanzionatorie e niente cumulo materiale

In caso di utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi degli articoli 6, comma 6, e 5, comma 4, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471, esclusa la possibilità di sanzionare, "in aggiunta", anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente.

Cancellazione della società di capitali. Intrasmisibili agli ex soci le sanzioni irrogate

In tema di sanzioni amministrative per violazione delle norme tributarie, il combinato disposto dell'art. 7, comma 1, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in L. 24 novembre 2003, n. 326, che pone le stesse, se relative al rapporto

fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica, esclusivamente a carico di quest'ultime e dell'art. 8, D.Lgs. n. 472 del 1997 rende intrasmissibili agli ex soci le sanzioni irrogate alla società di capitali cancellata dal registro delle imprese. Questo è uno dei principi espressi dalla Corte Suprema di Cassazione nella Sentenza n. 9672 del 19 aprile 2018).

[Link alle massime e al testo integrale della Sentenza n. 9672 del 19 aprile 2018](#)

Il principio del *ne bis in idem* può essere limitato con l'obiettivo di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e i mercati finanziari della stessa

Siffatta limitazione, tuttavia, non deve andare oltre quanto strettamente necessario per il raggiungimento di tali obiettivi. La normativa italiana in materia di manipolazioni del mercato potrebbe essere contraria al diritto dell'Unione

Il principio del *ne bis in idem* dispone che **nessuno può essere giudicato o condannato penalmente due volte per lo stesso reato (1)**. Tale diritto fondamentale è riconosciuto tanto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Carta) (2) quanto dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (CEDU) (3). In quattro

cause italiane, è stato chiesto alla Corte di giustizia d'interpretare detto principio nel contesto della direttiva IVA (4) e della direttiva sui mercati finanziari (5).

Causa C-524/15, M. – L'amministrazione finanziaria italiana ha inflitto al sig. M. una sanzione amministrativa per **omesso versamento dell'IVA per l'anno 2011**. In seguito, a carico del sig. M. è stato avviato un procedimento penale per gli **stessi fatti** davanti al Tribunale di Bergamo.

Causa C-537/16, G. Real Estate e a. (*link esterno verso sito Corte di giustizia*) – Nel 2007, la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa («Consob») ha inflitto una sanzione amministrativa al sig. S. R, per manipolazioni del mercato. Il sig. R. ha contestato tale decisione dinanzi ai giudici italiani. Nell'ambito del suo ricorso per cassazione dinanzi alla Corte suprema di cassazione, **egli ha fatto valere di aver già riportato una condanna definitiva nel 2008**, per i **medesimi fatti**, ad una sanzione penale estinta per indulto.

Con le rispettive domande di pronuncia pregiudiziale, il Tribunale di Bergamo e la Corte suprema di cassazione pongono interrogativi alla Corte segnatamente sulla compatibilità del cumulo di procedimenti e di sanzioni con il principio del *ne bis in idem*.

Nelle odierne sentenze, la Corte fa presente che, nelle situazioni summenzionate, un cumulo fra “procedimenti/sanzioni penali” e “procedimenti/sanzioni amministrativi di natura penale” potrebbe sussistere a carico della medesima persona per i medesimi fatti. **Un tale cumulo di procedimenti e di sanzioni costituirebbe una limitazione al principio del ne bis in idem.**

La Corte dichiara che limitazioni del genere devono avere una giustificazione dotata dei requisiti derivanti dal diritto dell'Unione (6). A tale proposito, la Corte precisa che una normativa nazionale che autorizza un cumulo di procedimenti e

di sanzioni con natura penale deve:

- essere finalizzata ad un **obiettivo di interesse generale** tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere **scopi complementari**;
- prevedere **regole chiare e precise** che consentano al soggetto accusato di prevedere quali atti e omissioni possano costituire oggetto di un siffatto cumulo di procedimenti e di sanzioni;
- garantire che i **procedimenti siano coordinati fra loro** per limitare a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che un cumulo di procedimenti comporta per gli interessati, e
- garantire che la **severità del complesso delle sanzioni** imposte sia limitata a quanto è strettamente necessario rispetto alla gravità dell'illecito in

Spetta al giudice nazionale verificare se tali requisiti siano soddisfatti nei casi di specie e del pari sincerarsi che gli oneri risultanti concretamente da detto cumulo a carico dell'interessato non siano eccessivi rispetto alla gravità dell'illecito commesso.

La Corte dichiara, infine, che i requisiti cui il diritto dell'Unione assoggetta un eventuale cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale garantiscono un livello di tutela del principio del *ne bis in idem* che non disconosce quello garantito dalla CEDU.

Sulla base delle menzionate considerazioni, la Corte rileva, nella sentenza M., che **l'obiettivo consistente nell'assicurare la riscossione integrale dell'IVA dovuta nei territori degli Stati membri è idoneo a giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale.** Con riguardo alla normativa nazionale che consente di avviare procedimenti penali anche dopo l'irrogazione di una sanzione amministrativa di natura penale definitiva, la Corte osserva che, con riserva di

verifica da parte del giudice nazionale, detta normativa consente segnatamente di garantire che il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non ecceda quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo.

Nella [sentenza G Real Estate e a.](#), (*link* esterno verso sito web Corte di giustizia) la Corte constata che l'obiettivo di tutelare l'integrità dei mercati finanziari dell'Unione e la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari è idoneo a giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale. Nondimeno, essa osserva che, con riserva di verifica da parte del giudice nazionale, **la normativa italiana che sanziona le manipolazioni del mercato non sembra rispettare il principio di proporzionalità**. Tale normativa nazionale, infatti, autorizza l'avvio di un procedimento amministrativo di natura penale per i medesimi fatti che hanno già costituito l'oggetto di una condanna penale. Orbene, la sanzione penale sembra essere idonea a reprimere essa stessa l'infrazione in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva. In condizioni del genere, proseguire un procedimento amministrativo di natura penale per i medesimi fatti che hanno già costituito oggetto di una simile condanna penale **eccederebbe quanto strettamente necessario** a conseguire l'obiettivo di tutela dei mercati. Inoltre, la normativa in parola non sembra garantire che l'insieme delle sanzioni sia proporzionato alla gravità dell'illecito.

[Cause riunite C-596/16 e C-597/16, D. e Z.](#) (*link* esterno verso sito web Corte di giustizia) – Nel 2012, la Consob ha inflitto delle sanzioni amministrative al sig. D e al sig. Z. per abuso d'informazioni privilegiate. Essi hanno fatto valere davanti alla Corte suprema di cassazione che, nel procedimento penale per i medesimi fatti avviato parallelamente al procedimento amministrativo, il giudice penale aveva constatato che gli abusi di informazioni privilegiate non erano sussistenti. L'autorità di cosa giudicata della sentenza penale definitiva

di assoluzione impedisce, secondo il diritto processuale nazionale, la prosecuzione del procedimento amministrativo per gli stessi fatti. In tale contesto, la Corte suprema di cassazione chiede alla Corte se, tenuto conto del principio del *ne bis in idem*, la direttiva sui mercati finanziari osti a siffatta normativa nazionale. La menzionata direttiva impone, infatti, agli Stati membri l'obbligo di prevedere sanzioni amministrative effettive, proporzionate e dissuasive per le violazioni della normativa sull'abuso d'informazioni privilegiate.

Nell'odierna sentenza, la Corte dichiara che una normativa nazionale di tal genere non è in contrasto con il diritto dell'Unione, tenuto conto **del principio dell'autorità di cosa giudicata**, il quale è dotato di grande rilevanza tanto nell'ordinamento giuridico dell'Unione quanto negli ordinamenti giuridici nazionali. Inoltre, laddove **vi sia una sentenza penale definitiva di assoluzione che dichiara l'assenza dell'infrazione**, la prosecuzione di un procedimento di sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale sarebbe incompatibile con il principio del *ne bis in idem*. In una situazione simile, infatti, la prosecuzione di tale procedimento **eccederebbe manifestamente quanto necessario** per conseguire l'obiettivo consistente nel proteggere l'integrità dei mercati finanziari dell'Unione e la fiducia del pubblico negli strumenti finanziari. (*Così, comunicato Stampa della Corte di giustizia dell'Unione europea n. 34/18, del 20 marzo 2018*)

[Link al testo della Sentenza della Corte di Giustizia CE, Grande Sezione del 20 marzo 2018, Causa C-524/15](#), con oggetto: IVA (Imposta sul valore aggiunto) – Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2006/112/CE – Mancato versamento dell'IVA dovuta – Sanzioni – Normativa nazionale che prevede una sanzione amministrativa e una sanzione penale per gli stessi fatti – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Articolo 50 – Principio del *ne bis in idem* – Natura penale della

sanzione amministrativa – Esistenza di uno stesso reato – Articolo 52, paragrafo 1 – Limitazioni apportate al principio del *ne bis in idem* – Presupposti – Art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Artt. 10-*bis*, comma 1, e 10-*ter*, comma 1, del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74

Nota (1) – Sentenza del 26 febbraio 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, v. comunicato stampa n. 19/13).

Nota (2) – Articolo 50 della Carta.

Nota (3) – Protocollo n. 7 (articolo 4) della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Nota (4) – Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

Nota (5) – Direttiva 2003/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2003, relativa all'abuso di informazioni privilegiate e alla manipolazione del mercato (abusi di mercato) (GU 2003, L 96, pag. 16).

Nota (6) Conformemente all'art. 52, par. 1, della Carta, secondo cui «[e]ventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».

Big Snow: possibile la disapplicazione delle sanzioni per causa di forza maggiore



L'Agenzia delle entrate, in considerazione dei recenti eventi meteorologici eccezionali, comunica che sarà valutata la disapplicazione per causa di forza maggiore delle sanzioni previste per ritardi nell'effettuazione degli adempimenti tributari, anche in relazione ad eventuali provvedimenti che potranno individuare le aree interessate da tali eventi. (Così, Comunicato stampa Agenzia delle entrate del 27 febbraio 2018)

Si ricorda, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante: *«Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie»* all'articolo 6, comma 5, stabilisce che *«non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore»*. Pertanto, al contribuente non possono essere applicate delle sanzioni nel caso in cui il mancato pagamento

dei tributi sia dipeso da una causa di forza maggiore debitamente documentata.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA: in arrivo le comunicazioni di sollecito per porre rimedio alle omissioni mediante ravvedimento



Approvate, con [provvedimento del 28 novembre 2017, prot. n. 275294](#), la comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA che hanno omesso di presentare la comunicazione liquidazioni periodiche.

[Link al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre 2017, prot. n. 275294](#), recante: «Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA che hanno omesso di presentare la Comunicazione liquidazioni periodiche Iva, prevista dall'articolo 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, per il trimestre di riferimento, ancorché in presenza di fatture emesse comunicate dai contribuenti e dai loro clienti all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 21 del medesimo decreto, come modificato dall'articolo 4 del decreto legge 22 ottobre 2016, n.193.»

Per saperne di più:

[Link alle prime risposte ai quesiti sulla compilazione della comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA \(FAQ\)](#)

[Comunicazione delle fatture e comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA: il pesante impianto sanzionatorio mitigabile con il ravvedimento](#)

[Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 104 E del 28 luglio 2017:](#) con oggetto: «IVA (Imposta sul valore aggiunto) – SANZIONI TRIBUTARIE – Ravvedimento operoso – Comunicazioni telematiche – Comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute – Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA – Aspetti sanzionatori – Omissione, incompletezza o infedeltà delle comunicazioni – Modalità di ravvedimento – Artt. 21 e 21-bis del D.L. 31/05/2010, n. 78, conv., con mod., dalla L. 30/07/2010, n. 122 – Art. 4, del D.L. 22/10/2016, n. 193, conv., con mod., dalla L. 01/12/2016, n. 225 – [Provvedimento del 27 marzo 2017, prot. n. 58793/2017](#) – Art. 13, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 – Art. 11, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471»

[Link alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 E del 7 febbraio 2017,](#) con oggetto: IVA (Imposta sul valore aggiunto) – Comunicazioni telematiche alla Agenzia delle Entrate – Comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute – Art. 21 del D.L. 31/05/2010, n. 78, conv., con mod., dalla L. 30/07/2010, n. 122 – Trasmissioni opzionali (sostitutive) dell'obbligo di comunicazione dei dati fattura stabilito dal novellato art. 21 del decreto-legge n. 78/2010 – Trasmissione telematica opzionale dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle relative variazioni – Art. 1, commi 2 e 3, del D.Lgs. 05/08/2015 n. 127 – Primi chiarimenti – [Art. 4, del D.L. 22/10/2016, n. 193, conv., con mod., dalla L. 01/12/2016, n. 225](#)

[Link al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate](#)

[del 27 marzo 2017, prot. n. 58793/2017:](#) «Definizione delle informazioni da trasmettere e delle modalità per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute e dei dati delle liquidazioni periodiche IVA di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 e modifica dei termini per la trasmissione dei dati delle fatture stabiliti dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 ottobre 2016, numero 182070»

Incroci volume d'affari e "vecchio" spesometro. In arrivo via Pec le comunicazioni delle anomalie riscontrate

Con il provvedimento prot. 251544 dell'8 novembre 2017 stabilite le modalità attraverso le quali l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente e della Guardia di Finanza, anche mediante l'utilizzo di strumenti informatici, le informazioni derivanti dal confronto con i dati comunicati, dal contribuente e dai suoi clienti soggetti passivi IVA, all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 21 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 nella versione vigente fino al 23 ottobre 2016, da cui risulterebbe che lo stesso abbia omissis, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d'affari conseguito.

“Inviti” a regolarizzare “Redditi 2013”. C’è tempo fino al 31 dicembre per rispondere al Fisco

I contribuenti che in questi mesi hanno ricevuto una lettera che li informava su anomalie relative ai redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2013 hanno ancora tempo fino al 31 dicembre 2017 per correggere gli errori o fornire chiarimenti all'Agenzia, evitando così un accertamento vero e proprio.

Infedeltà della dichiarazione in conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito: quando è possibile applicare la riduzione delle sanzioni di

cui all'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 471/1997

È stata pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, la [risoluzione n. 131/E del 23/10/2017](#) che fornisce chiarimenti sull'applicabilità della circostanza attenuante introdotta dal decreto sulle sanzioni del 2015 in tema di infedele dichiarazione per errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito.

[Link al testo della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 131 del 23 ottobre 2017 con oggetto: SANZIONE TRIBUTARIE – Riforma del regime sanzionatorio – Violazione del principio di competenza fiscale – Applicazione del favor rei visto il rilevante abbattimento delle sanzioni – Infedele dichiarazione – Errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito – Sanzioni – Applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 1, comma 4, del D.Lgs. 18 /12/1997, n. 471 come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. a\), del D.Lgs. n. 158/2015](#)

**Accertamento alla Sas: la
comprensibile fiducia
nell'agire dei familiari/soci
e l'estraneità dalla gestione**

non salva dalla sanzione per infedele dichiarazione il socio accomandante

Il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone, va imputato al socio (come proprio di questo) ai fini dell'IRPEF, in proporzione della relativa quota di partecipazione. Ciò comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione.

Lavoratori italiani all'estero: come evitare la doppia tassazione e usufruire del credito d'imposta

Disponibile la nuova guida dell'Agenzia delle Entrate sul come tassare i redditi percepiti all'estero da cittadini italiani ed eventualmente ravvedersi per i redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo in precedenza non dichiarati in Italia. La guida, curata dall'ufficio Comunicazione delle Entrate illustra i punti chiave utili a chiarire a tutti i contribuenti le regole fiscali che si applicano a chi lavora all'estero ma ha ancora la residenza in Italia e quelle valide per chi è iscritto all'Aire, l'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero.

Cedolare secca: la sanzione per la mancata comunicazione della proroga o risoluzione del contratto può essere ridotta dal ravvedimento

Con risoluzione 115 del 1° settembre 2017, l'Agenzia delle Entrate conferma che alla sanzione ridotta di 50 euro, prevista se la comunicazione è presentata con ritardo non superiore a trenta giorni, è "comunque" applicabile la riduzione da ravvedimento operoso prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997. Tale conclusione è motivata principalmente sulla ben nota onnicomprensività dell'istituto del ravvedimento che trova applicazione per la quasi totalità delle violazioni tributarie, salvo esclusioni espresse dettate da specifiche ragioni di politica tributaria.