

SPECIAL

taxnews

Riforma Fiscale



Principali novità
del D.Lgs. di
revisione del
sistema
sanzionatorio
tributario





Con il D.Lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, in vigore dal 2 luglio 2024 (di seguito il “Decreto”), il Governo, in attuazione della Legge Delega n. 111/2023, ha disposto un nuovo intervento di revisione del sistema sanzionatorio tributario. Tale intervento è sostanzialmente incentrato nella introduzione di: i) disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 1); ii) modifiche alla disciplina delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997 (art. 2); iii) modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 (art. 3); iv) modifiche alla disciplina delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti (art. 4). È importante sottolineare che le modifiche introdotte dal decreto legislativo qui in commento, con l'unica eccezione di quelle apportate al D. Lgs. 74/2000 (in tema di reati tributari, di cui alla lett. i) sopra menzionata), trovano applicazione alle sole **violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024**. Non trova, dunque, applicazione per le sanzioni amministrative il principio del “favor rei”, con la conseguente necessità di gestire in maniera differenziata le medesime violazioni, come pure l'istituto del ravvedimento operoso, in relazione al momento della commissione della violazione (ante o post 1° settembre 2024).

1. Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali (Art. 1)

L'art. 1 del Decreto apporta alcune modifiche all'impianto del **decreto legislativo n. 74 del 2000** (“Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”).

- All'art. 1 (“Definizioni”), comma 1, dopo la lettera g-ter, sono state aggiunte le lettere g-quater e g-quinquies che contengono la definizione dei crediti di imposta non spettanti ed inesistenti. È, in particolare modo, previsto che per **crediti inesistenti** si intendono:

1. i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
2. i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”.

Per **crediti non spettanti** si intendono invece:

1. i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
 2. i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
 3. i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.
- L'art. 10-bis (“Omesso versamento di ritenute certificate”) è stato sostituito con una nuova formulazione che ora prevede “la reclusione da sei mesi a due anni” per “chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a centocinquanta euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione” e che “in caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a cinquantamila euro”;
 - Anche l'art. 10-ter (“Omesso versamento di Iva”) è stato innovato e prevede ora che “È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquanta per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione” e che “in caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro”;



- All'art. **10-quater** ("Indebita compensazione") dopo il comma 2, è stato aggiunto il comma 2-bis a mente del quale "La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1" (ndr il reato di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti per un importo superiore a 50 mila Euro) "è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito".
- L'art. **12-bis**, la cui rubrica ora recita "Sequestro e confisca", si arricchisce di un nuovo secondo comma ove si prevede che il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione (o altri strumenti deflativi), sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.
- All'art. **13** ("Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario") vengono aggiunti i commi 3-bis e 3-ter laddove si prevede, rispettivamente, che:
 - I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute all'effettuazione delle ritenute ovvero all'incasso dell'Iva. Il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta da determinati e specificatamente individuati fattori (comma 3-bis);
 - Ai fini della non punibilità per particolare **tenuità del fatto**, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi (comma 3-ter).
- L'art. **13-bis** ("Circostanze del reato") subisce una sostituzione dell'originario primo comma e l'aggiunta del comma 1-bis. E' quindi ora previsto che:
 - Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti disciplinati dal D. Lgs. 74/00 sono diminuite fino alla metà se, prima della chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice (comma 1);
 - In tali casi, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso (comma 1-bis).
- All'art. **20** ("Rapporti tra procedimento penale e processo tributario"), viene aggiunto il comma 1-bis, laddove si prevede che:
Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.
- Per l'art. **21** ("Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti"), viene sostanzialmente previsto che:
 - L'Agenzia delle Entrate irroga le sanzioni amministrative per illeciti penalmente rilevanti (comma 1);
 - Le sanzioni amministrative relative a violazioni tributarie oggetto anche di notizia di reato non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi dalle società o degli enti, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto (comma 2);
 - La previsione precedente si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società nei cui confronti può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente da reato (art. 25-quinquiesdecies D.Lgs. n. 231 del 2001)(comma 2-bis);



- In caso di irrogazione di una sola sanzione amministrativa pecuniaria per più violazioni tributarie che sono in concorso o continuazione, incluse alcune che sono penalmente rilevanti, si applica la disciplina sul concorso di violazioni e continuazione (art. 12 D.Lgs. n. 472 del 1997)(comma 3).

Dopo l'art. 21, inoltre, sono stati inseriti i nuovi artt. 21-bis e 21-ter:

Art. 21-bis (“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”) “1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata (...) nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi (...);”;

Art. 21-ter (“Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative”) “1. Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, (...), tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”.

È stato, inoltre, aggiunto all'art. 129, disp. Att. C.p.p. (“Informazioni sul procedimento penale”), il comma 3-quater secondo cui “Quando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia della imputazione”. A tale nuova previsione conseguono previsioni di coordinamento anche nella disciplina degli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972.

È stato introdotto il nuovo art. 28-sexies al d.P.R. n. 602 del 1973 (“Compensazioni di crediti con somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati”), laddove è previsto che:

“1. I crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni statali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore, con l'utilizzo del sistema previsto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 (...) con le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per omessi versamenti di imposte sui redditi regolarmente dichiarati a seguito di comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, (...). I termini e le modalità di attuazione delle disposizioni del presente articolo sono stabiliti con decreto del MEF, da adottare entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore del presente articolo”.

È stato, infine, inserito all'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462 del 1997, il comma 2-bis dove si dispone che per l'applicazione delle disposizioni di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, gli esiti del controllo automatizzato ex artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, sono comunicati, rispettivamente, al sostituto d'imposta ed al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. Nelle more del ricevimento della comunicazione il sostituto o il contribuente possono provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo di ritenute o di imposta.

2. Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali (Art. 1)

- All'art. 1 (“Violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”):
 - la sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione è stabilita nella misura del 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di Euro 250 (comma 1); Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1 (pari al 25% dell'imposta dovuta), aumentata al triplo (i.e. 75%). Se non sono dovute imposte, trova applicazione la sanzione da Euro 250 ad Euro 1.000, che può essere aumentata fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili (nuovo comma 1-bis);



- È fissata nella misura del 70% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, la sanzione afferente i casi in cui nella dichiarazione sia indicato 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, con un minimo di Euro 150. La medesima sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte (comma 2);
- Se la violazione di cui al punto precedente emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1 (pari al 25% dell'imposta dovuta), aumentata al doppio (i.e. 50%). Se non sono dovute imposte si applica la sanzione minima di Euro 150 (nuovo comma 2-bis);
- Sono inoltre previste misure sanzionatorie più severe (aumento dalla metà al doppio) nelle ipotesi in cui la violazione di dichiarazione infedele sia realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (comma 3);
- Sono abrogate invece le maggiorazioni sanzionatorie riferite ai redditi prodotti all'estero (precedentemente contenute nel comma 8, ora abrogato).
- All'art. 2 ("Violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta") è recata una generale rimodulazione degli importi delle sanzioni. Nel dettaglio:
 - Anche in questo caso, la sanzione per l'omissione della dichiarazione è pari al 120% delle ritenute non versate, con un minimo di Euro 250. Se, viceversa, le ritenute relative ai compensi, agli interessi e ad altre somme, benché non dichiarate, sono state versate interamente, si applica la sanzione amministrativa da Euro 250 ad Euro 2.000 (comma 1);
 - Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica, sull'ammontare delle ritenute non versate la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1 (pari al 25%), aumentata al triplo (i.e. 75%). Se non risultano ritenute dovute si applica la sanzione amministrativa da Euro 250 ad Euro 2.000 (nuovo comma 1-bis);
 - Se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme non dichiarati è inferiore a quello accertato, trova applicazione una sanzione amministrativa pari al settanta per cento delle ritenute non versate, con un minimo di Euro 250 (comma 2);
 - Se la violazione di cui al comma 2 emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle ritenute non versate la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1 (pari al 25%), aumentata al doppio (i.e. 50%). Se non sono dovute ritenute si applica la sanzione minima di cui Euro 250 (nuovo comma 2.1.);
 - E' prevista anche in questo caso l'aumento della sanzione dalla metà al doppio nei casi in cui la violazione di dichiarazione infedele risulti realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (comma 2-bis).
- Anche all'art. 5 ("Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi") il legislatore è intervenuto, apportando modifiche agli importi delle sanzioni. In particolare:
 - - Anche per la dichiarazione Iva, l'omissione è punita con una sanzione amministrativa pari al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di 250 Euro (comma 1);
 - Si segnala, poi, l'introduzione del nuovo comma 1-bis laddove è previsto che se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni, ma non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si



applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1 (pari al 25%), aumentata al triplo (i.e. 75%). Se non sono dovute imposte si applica la sanzione minima di Euro 250 (comma 2);

- Se la dichiarazione è infedele, in quanto risulta un'imposta inferiore a quella dovuta o un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, trova applicazione la sanzione amministrativa del 70% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 Euro (comma 4);
- È, inoltre, stato inserito il comma 4.1., secondo cui se la violazione di cui al comma 4 emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione prevista dall'art. 13, comma 1 (pari al 25%), aumentata al doppio (i.e. 50%). Se non è dovuta imposta si applica la sanzione minima di 150 Euro;
- Da ultimo, di rilievo l'inserimento al comma 4-bis - ove viene previsto che la sanzione di cui al comma 4 è aumentata dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti - che tale disposizione si applica nei confronti del cessionario o committente, che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, solo se è provata la compartecipazione alla frode.
- All'art. 6 ("Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto"), il legislatore è intervenuto rideterminando gli importi delle relative sanzioni. Nel dettaglio, si segnalano la sostituzione degli originari commi 6 e 8. E' quindi disposto che:
 - Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta. Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra Euro 250 Euro ed Euro 10.000. Salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633 del 1972, della sola imposta effettivamente dovuta. Le sanzioni sopra menzionate non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4 (comma 6);
 - Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di Euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare. Il cessionario non ha l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile (comma 8).
 - È in ultimo abrogata la previsione del comma 9 che prevedeva la registrazione da parte del contribuente dell'attestazione di regolarizzazione ricevuta dall'Ufficio competente.
- All'art. 7 ("Violazioni relative alle esportazioni") il legislatore ha riservato modifiche mirate ad una riduzione del carico sanzionatorio. Tale riduzione è prevista per i soggetti:
 - che effettuano cessioni di beni senza addebito d'imposta qualora il trasporto o la spedizione fuori il territorio dell'UE non avvenga nel relativo termine prescritto (comma 1). La sanzione è pari ora al 50% dell'imposta;



- che pongono in essere operazioni senza addebito d'imposta, in mancanza della dichiarazione d'intento, fermo restando l'obbligo di pagamento del tributo (comma 3). In tal caso la sanzione è pari al 70% dell'imposta;
- che, con riferimento a cessioni all'esportazione, dichiarano in dogana quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali (sempre che la differenza quantitativa sia superiore del 5%) (comma 5). Anche in questo caso, la sanzione è pari al 70% dell'imposta;
- Agli **artt. 8** ("Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni"), **10** ("Violazione degli obblighi degli operatori finanziari") e **11** ("Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto"), il legislatore ha sostanzialmente apportato una rideterminazione al ribasso delle sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni afferenti: i) il contenuto e la documentazione relativa alle dichiarazioni dei redditi, Irap ed Iva; ii) gli obblighi a carico degli operatori finanziari; iii) le altre violazioni in materia di imposte dirette ed Iva.
- All'**art. 13** ("Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione") viene ridotta la sanzione per ritardi od omessi versamenti dall'originario 30% al 25%. La modifica di maggior interesse, tuttavia, è rintracciabile nei successivi commi 4-bis e 4-ter laddove il legislatore interviene sulla disciplina dei **crediti non spettanti** secondo la definizione di cui all'art. 1, comma 1, lett. g-quinquies del D.Lgs. n. 74 del 2000.
È infatti previsto che nel caso di utilizzo di un credito non spettante si applichi la sanzione pari al 25% del credito utilizzato in compensazione (comma 4-bis) e che la sanzione sia ridotta ad Euro 250 per il credito non spettante, utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, qualora: i) gli adempimenti (non eseguiti) non siano previsti a pena di decadenza; ii) la violazione sia rimossa entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione (comma 4-ter).
Specularmente, sono inoltre previste disposizioni concernenti i **crediti inesistenti**.
È, in particolar modo, previsto che nel caso di utilizzo di un credito inesistente, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. g-quater), numero 1), del D.Lgs. n. 74 del 2000, trovi applicazione una sanzione pari al settanta per cento del credito utilizzato in compensazione (comma 5);
Nel caso di utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera g-quater), numero 2), del D.Lgs. n. 74 del 2000, invece, la sanzione di cui al comma 5 è aumentata dalla metà al doppio (comma 5-bis).

3. Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (Art. 3)

Il legislatore delegato ha apportato rilevanti modifiche anche alla disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997 recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie". Riportiamo, di seguito, le più significative:

- All'**art. 2** ("Sanzioni amministrative") è stato inserito il comma 2-bis laddove si prevede che la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, soggetti passivi ai fini Irpef o Ires, è esclusivamente imputata a carico della società o dell'ente. Resta ferma, nella fase della riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal Codice Civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Qualora si accerti che la persona giuridica, la società o l'ente siano fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto.
- All'**art. 3** (ora rubricato "Principi di legalità e proporzionalità") è stato aggiunto il comma 3-bis laddove viene precisato che la disciplina delle violazioni e delle sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività.
- All'**art. 6** ("Cause di non punibilità") è stato inserito il comma 5-ter a mente del quale non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione competente con i documenti di prassi, provvedendo, entro i successivi 60 giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.



- All'art. 7 (“Criteri di determinazione della sanzione”), è disposto che:
 - La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3, comma 3-bis. (comma 1);
 - Viene modificata la disciplina sanzionatoria nel caso di reiterazione delle violazioni della stessa indole (comma 3);
 - Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a 1/4 della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà (comma 4);
 - In caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta ad un terzo (comma 4-bis);
- Sono state apportate modifiche anche all'art. 11 (“Responsabili per la sanzione amministrativa”) e all'art. 12 (“Concorso di violazioni e continuazione”), su cui non ci soffermiamo in questa sede, salvo segnalare che l'istituto del cumulo giuridico trova ora applicazione anche in sede di ravvedimento, con la precisazione, peraltro, che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo (come previsto anche per i casi di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e ravvedimento).
- Le modifiche apportate all'art. 13 (“Ravvedimento”) interessano, anzitutto, le riduzioni sanzionatorie previste dalla norma alle lettere b-bis), b-ter) e b-quater), laddove, rispettivamente si prevede:
 - La riduzione a 1/7 del minimo se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione, oppure oltre un anno dall'omissione o dall'errore se non sono previste dichiarazioni periodiche (lett. b-bis);
 - La riduzione a 1/6 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto (art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218 del 1997) che non sia stato preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (lett. b-ter);
 - La riduzione a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione, sempre che non sia stata presentata la comunicazione di adesione al verbale di constatazione (art. 5-quater, D.Lgs. n. 218 del 1997) e sempre che non sia stato già comunicato lo schema di atto (lett. b-quater);
 - La riduzione ad 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto, sempre che non sia stata presentata istanza di accertamento con adesione (lett. b-quinquies);
 - La riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni (lett. c);

È stato, inoltre, introdotto il comma 2-ter a mente del quale: “La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni”.

- All'art. 16 (“Procedimento di irrogazione delle sanzioni”) viene ora precisato che l'atto di contestazione deve indicare le misure edittali previste per le singole violazioni.
Le somme dovute possono essere oggetto di rateazione in un massimo di otto o sedici rate trimestrali a seconda che le somme dovute superino o meno l'importo di Euro 50.000.
In caso di inadempimento dei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'art. 15-ter del d.P.R. n. 602 del 1973 (i.e. decadenza dal beneficio ed iscrizione a ruolo degli importi residui dovuti).
- All'art. 16-bis (“Disposizioni per l'accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni”) vengono integrate le violazioni per le quali si rendono applicabili le norme in tema di accelerazione dell'irrogazione delle sanzioni.



4. Sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti (Art. 4)

Per tali modifiche si riporta il seguente schema riepilogativo:

Tipologia di imposta	Riferimento normativo	Modifica introdotta
Registro	D.P.R. 131/1986	Per l'omessa registrazione degli atti e dei fatti rilevanti o per l'omessa denuncia di eventi successivi alla registrazione è prevista una sanzione amministrativa pari al 120% dell'imposta dovuta. Se la richiesta di registrazione interviene con un ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione applicabile è pari al 45% di quanto dovuto. In caso di occultamento del corrispettivo si applica la sanzione amministrativa pari al 120%. In caso di insufficiente dichiarazione del valore si applica una sanzione pari al 70% della maggiore imposta dovuta.
Successioni	D.Lgs. 346/1990	In caso di omessa dichiarazione di successione è sempre prevista l'applicazione della sanzione pari al 120% dell'imposta dovuta. Tuttavia, se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione applicabile è prevista nella misura del 45% dell'imposta liquidata o riliquidata dall'Ufficio. In caso di dichiarazione infedele si prevede l'applicazione di una sanzione pari all'80% dell'imposta non dichiarata. Anche nei casi previsti dall'art. 53 del D.Lgs. n. 346/1990 ("Altre violazioni"), la sanzione applicabile è fissata nella misura dell'80% dell'imposta o della maggiore imposta dovuta. Relativamente a tale ultima disposizione (art. 53 cit.) viene ora esputno il riferimento della presunzione che gli autori della violazione siano i legali rappresentanti di istituti di credito, società o enti, fino a prova contraria.
Ipotecaria	D.Lgs. 347/1990	Per l'omessa richiesta di trascrizione o annotazione obbligatoria è prevista l'applicazione della sanzione amministrativa dell'80% dell'imposta. In caso di ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione applicabile è fissata nella misura del 45% (anziché dal 50% al 100%).
Bollo	D.P.R. 642/1972	In caso di omesso od insufficiente versamento è prevista l'applicazione di una sanzione pari all'80% dell'imposta di bollo dovuta (anziché dal 100% al 500%). Nel caso di omessa o infedele dichiarazione di conguaglio è prevista la medesima sanzione dell'80% dell'impsta dovuta.
Spettacoli	D.P.R. 640/1972	È prevista una sanzione pari al 60% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato in caso di omessa fatturazione o annotazione (anziché dal 100% al 200%). La sanzione minima è ridotta ad Euro 300.
Concessioni governative	D.P.R. 641/1972	Si prevede l'applicazione della sanzione pari al 90% della tassa dovuta sulla concessione in caso di mancato assolvimento o mancato ottenimento dell'atto di concessione.
Violazioni in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi	L. 1216/1961	Sono previste modifiche sulle sanzioni per violazioni delle disposizioni concernenti le assicurazioni private ed i contratti vitalizi che si sostanziano nell'aggiornamento del riferimento monetario e nella loro determinazione.

CONTATTI

Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel. 02 58 20 10

BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 31 luglio 2024.

BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2024 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.

www.bdo.it



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailing list.

