EUTEKNE

CIRCOLARE INFORMATIVA INVIATA A CURA DI

STUDIO COLOMBO ALTAMURA POMETTO
COMMERCIALISTI

02/09//2024

Riforma delle sanzioni tributarie - Novità del DLgs. 14.6.2024 n. 87

1 PREMESSA

Con il DLgs. 14.6.2024 n. 87, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 28.6.2024 n. 150, è stato riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie. Sono state oggetto di modifica anche alcune sanzioni penali e sono state introdotte forme di raccordo tra il procedimento tributario e il processo penale.

Uno dei tratti salienti della riforma consiste nel generale ridimensionamento delle sanzioni previste per le ipotesi "base" delle violazioni più comuni, basti pensare alla dichiarazione omessa, alla dichiarazione infedele e alla fatturazione delle operazioni.

Alcuni istituti particolarmente importanti sono stati oggetto di una radicale riforma: si pensi all'indebita compensazione di imposte, all'applicazione di un'IVA non dovuta o all'obbligo di regolarizzazione del cessionario/committente per le violazioni commesse dalla controparte.

Per quanto riguarda il ravvedimento operoso, vengono riviste le riduzioni delle sanzioni applicabili e viene ammessa la possibilità, sia pure a certe condizioni, di applicare il cumulo giuridico. Inoltre, le somme oggetto di definizione al terzo delle sanzioni potranno essere pagate a rate.

Infine, non mancano innovazioni relative alla parte generale della disciplina sanzionatoria, che incidono sulle modalità di determinazione della pena.

1.1 DECORRENZA DELLA RIFORMA

L'art. 5 del DLgs. 14.6.2024 n. 87 prevede che: "*Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*".

Da quanto esposto emerge che le novità non esplicano alcun effetto sui rapporti giudici pendenti, sia per quanto riguarda la parte generale sia per quanto riguarda le sanzioni vere e proprie. Di conseguenza, per fare alcuni esempi:

- in sede di ravvedimento operoso sarà sì ammesso il cumulo, ma il contribuente potrà applicarlo solo per le violazioni commesse dall'1.9.2024 (per le violazioni commesse sino al 31.8.2024 continuerà ad essere necessario ravvedere singolarmente le violazioni commesse);
- l'abbassamento della sanzione da dichiarazione infedele alla misura minima del 70% opera per le violazioni commesse dall'1.9.2024, quindi dai modelli REDDITI, IRAP e 770 2024 (relativi all'anno 2023); quando si ravvedono le violazioni commesse negli anni precedenti (si pensi ai modelli REDDITI, IRAP e 770 2023 relativi all'anno 2022), la sanzione minima su cui calcolare la riduzione da ravvedimento sarà il 90% e non il 70%.

1.2 SANZIONI PENALI E RAPPORTI TRA I DUE PROCEDIMENTI

Alcune modifiche riguardano i reati tributari e, in special modo, le forme di raccordo tra il procedimento amministrativo tributario e il processo penale per reati tributari.

Viene infatti previsto, tra l'altro, che il pagamento delle somme, utile per beneficiare della circostanza attenuante o addirittura della non punibilità del reato, dovrà avvenire non più entro l'inizio del dibattimento penale ma entro la fine dello stesso. In questo modo, i tempi di pagamento relativi alla fase amministrativa (ad esempio inerenti alla dilazione delle comunicazioni bonarie o al ravvedimento operoso) saranno più compatibili con le tempistiche del processo penale.

Inoltre, sia pure a certe condizioni, viene sancito che il giudicato penale di assoluzione vale in ambito tributario e che, in via speculare, la sentenza del giudice tributario definitiva o l'accordo di adesione/conciliazione giudiziale valgono come prova del fatto sul versante penale.

2 PARTE GENERALE

Vengono mutati alcuni criteri per la determinazione della sanzione nonché vari istituti disciplinati dal DLgs. 472/97 inerenti alla parte generale sulle sanzioni tributarie.

Come si vedrà, vengono modificati diversi aspetti riguardanti il ravvedimento operoso, il cumulo giuridico e la continuazione, la definizione al terzo delle sanzioni e il concetto di violazione meramente formale.

2.1 GRADUAZIONE DELLA SANZIONE

La sanzione, ove previsto dalla legge, può essere irrogata dagli enti impositori all'interno del c.d. "limite edittale", quindi tra il minimo e il massimo indicato dalla norma. L'irrogazione della sanzione in misura superiore al minimo va adeguatamente motivata.

Fermo restando quanto esposto, si prevede che:

- la sanzione può essere ridotta sino a un quarto del minimo (e non più sino alla metà del minimo) in presenza di circostanze che la rendono spropositata rispetto al fatto commesso;
- se sussistono circostanze di particolare gravità, la sanzione può essere aumentata sino alla metà.

Quanto esposto vale sia per le sanzioni fisse che per le sanzioni proporzionali.

2.2 APPLICAZIONE DELLA RECIDIVA

Viene previsto un aumento sino al doppio della sanzione per il contribuente che, nei 3 anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, sia incorso in una violazione della stessa indole (ad esempio, omesse dichiarazioni reiterate su più anni).

Rispetto al testo precedente, l'aumento non è più "della metà" ma "fino al doppio" e presuppone il carattere definitivo della contestazione.

La recidiva non opera per le violazioni oggetto di ravvedimento operoso o di adesione ai verbali di constatazione.

2.3 DICHIARAZIONI O DENUNCE PRESENTATE NEI 30 GIORNI

È previsto che se una dichiarazione o una denuncia vengono presentate entro 30 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo (e non più della metà, come nel sistema precedente).

Tale riduzione è prevista solo se la sanzione per la dichiarazione tardiva non è già disciplinata, quindi non per le dichiarazioni dei redditi/IVA e del sostituto d'imposta, oggetto di una normativa specifica, e nemmeno per la dichiarazione di successione.

La riduzione, di contro, trova applicazione per la dichiarazione IMU. Se la dichiarazione omessa viene presentata con un ritardo massimo di 30 giorni, la sanzione non è dal 100% al 200% dell'imposta ma dal 33,33% al 66,67%.

2.4 VIOLAZIONI MERAMENTE FORMALI

Le violazioni meramente formali, che devono essere individuate di volta in volta dall'interprete, non danno luogo a sanzioni. Per tali si intendono le violazioni che non arrecano "concreto" pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

È stato specificato che la verifica sul carattere meramente formale della violazione deve avvenire "in concreto" e non in astratto. Occorre quindi verificare se nella fattispecie in considerazione la violazione ha o meno inciso, ad esempio, sulle attività di controllo.

2.5 LEGITTIMO AFFIDAMENTO

Viene introdotta una particolare causa di non punibilità per il contribuente che si adegua ad indicazioni di prassi presentando, nei 60 giorni successivi alla pubblicazione del documento di prassi stesso, una dichiarazione integrativa pagando l'imposta dovuta.

Occorre tuttavia che la violazione sia dipesa da obiettiva incertezza.

Sembra possa essere l'ipotesi in cui un documento di prassi, su una questione incerta (verosimilmente, qualificata come tale dal documento di prassi medesimo), indichi che una determinata condotta posta in essere in dichiarazione dal contribuente non si ritiene corretta.

2.6 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

Quando il contribuente commette diverse violazioni della legge fiscale, anche in più annualità, le sanzioni non sono, di norma, sommate, posto che è prevista l'applicazione di una sanzione unica con i criteri individuati dall'art. 12 del DLgs. 472/97.

Per effetto di ciò, al contribuente viene contestata una sanzione anche di gran lunga inferiore a quella irrogabile ove fosse legittimo applicare la somma delle singole pene.

2.6.1 Diverse violazioni commesse mediante distinte azioni

Se il contribuente commette, con una sola azione, diverse violazioni della stessa o di distinte disposizioni, oppure diverse violazioni della medesima disposizione ma commesse con distinte azioni, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Nel contesto antecedente, per il caso delle diverse violazioni della medesima disposizione commesse con distinte azioni, il cumulo giuridico si applicava solo se le violazioni potevano considerarsi "formali". Quindi, si doveva trattare di violazioni non sostanziali, concetto mai individuato con precisione dalla prassi o dalla giurisprudenza.

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024, qualsiasi violazione, nei termini descritti, sarà soggetta al cumulo giuridico. Si pensi, per fare alcuni esempi:

- alla presentazione di diversi modelli INTRASTAT con dati mancanti;
- a distinte omesse presentazioni delle dichiarazioni dei redditi/IVA ad opera degli intermediari abilitati (si allude alle sanzioni proprie degli intermediari, da 516,00 a 5.146,00 euro e non alle sanzioni previste per i contribuenti);
- alla mancata presentazione, per diversi mesi, delle comunicazioni dei rapporti intrattenuti con gli operatori finanziari.

2.6.2 Violazioni commesse in diverse annualità

Nella c.d. "progressione delle violazioni", il contribuente può commettere diverse violazioni che tendono a pregiudicare la base imponibile o la liquidazione del tributo.

Il caso classico si ha quando omette di fatturare una operazione e, di conseguenza, non indica quella stessa operazione nella dichiarazione IVA.

In questa fattispecie, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Se vengono commesse violazioni della stessa indole in diversi periodi d'imposta (si pensi alla omessa dichiarazione reiterata per diverse annualità) si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata dalla metà al triplo.

Viene specificato che in caso di violazioni della stessa indole commesse in diversi periodi d'imposta si applica prima l'aumento dalla metà al triplo e poi l'aumento da un quarto al doppio.

Si supera, in questo modo, l'interpretazione sostenuta da alcuna giurisprudenza in base alla quale si sarebbe dovuto applicare il solo aumento dalla metà al triplo.

Esemplificando, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata prima dalla metà al triplo e poi da un quarto al doppio nelle seguenti ipotesi:

- omessa presentazione (o presentazione infedele) del quadro RW per più anni;
- omessa dichiarazione dei redditi reiterata su più anni;
- presentazione, per più anni, di una dichiarazione IMU infedele.

2.6.3 Violazioni commesse in relazione a più tributi

Il contribuente può commettere diverse violazioni che tendono a pregiudicare la base imponibile o la liquidazione del tributo.

Il caso classico si ha quando omette di fatturare una operazione e, di conseguenza, non indica quella stessa operazione nella dichiarazione IVA.

In questa fattispecie, si applica la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Tale violazione, spesso, ha riflesso anche sulla dichiarazione dei redditi quindi si verifica l'ipotesi in cui la violazione incide su diversi tributi. Occorre di conseguenza applicare un ulteriore aumento di un quinto. Se la violazione (che sovente è la dichiarazione infedele) viene commessa in diverse annualità, c'è un altro aumento ancora (dalla metà al triplo).

Viene specificato in che modo vanno operati gli aumenti in situazioni come quella esposta:

- in primo luogo si applica, sulla sanzione prevista per la violazione più grave, l'aumento di un quinto;
- sulla cifra che si ottiene viene effettuato l'aumento da un quarto al doppio;
- infine, si opera l'aumento dalla metà al triplo.

2.6.4 Violazioni in tema di versamenti e di indebita compensazione

Il cumulo giuridico non si applica mai per le violazioni di omesso, tardivo oppure insufficiente versamento di tributi, così come per le indebite compensazioni.

Viene confermato quanto detto dalla giurisprudenza specie per le violazioni sui versamenti.

Se il contribuente commette, con più azioni o con diverse azioni, distinte violazioni sui versamenti ci saranno tante sanzioni quanti sono i tardivi, omessi oppure insufficienti versamenti.

2.7 DEFINIZIONE AL TERZO

Con l'eccezione delle sanzioni in tema di versamenti, qualsiasi sanzione tributaria può essere definita al terzo pagando il dovuto entro il termine per il ricorso.

Così facendo, il contribuente paga subito le sanzioni beneficiando della loro riduzione al terzo e si riserva di instaurare il contenzioso per l'imposta.

Se si tratta di atti di contestazione di sole sanzioni, la definizione delle stesse al terzo consiste in una sostanziale rinuncia al ricorso.

2.7.1 Pagamento rateale

Sempre per le violazioni commesse dall'1.9.2024, si prevede la possibilità di pagare il terzo delle sanzioni in forma rateale:

- in 8 rate trimestrali di pari importo;
- oppure in 16 rate trimestrali di pari importo, se gli importi superano nel complesso i 50.000,00 euro.

Non occorre prestare nessuna garanzia e la prima rata va pagata entro il termine per il ricorso.

2.7.2 Definizione al terzo a processo instaurato

Viene reintrodotta la c.d. "acquiescenza processuale", che consente al contribuente di fruire della riduzione delle sanzioni al terzo se, durante il processo, interviene l'annullamento parziale dell'atto.

Si tratta di un istituto che, con decorrenza dallo scorso 18.1.2024, era stato abrogato e che ora viene riproposto con minime differenze, per le violazioni commesse dall'1.9.2024.

Il presupposto consiste nell'avere notificato il ricorso contro un accertamento, un avviso di recupero del credito d'imposta o un atto di contestazione di sole sanzioni.

Se, dopo la notifica del ricorso, l'ente impositore annulla parzialmente l'atto, il contribuente può, se rinuncia per intero al ricorso, pagare le imposte che residuano, gli interessi e le sanzioni ridotte al terzo, parametrate all'imposta che residua dopo l'autotutela.

Non è possibile definire le sanzioni al terzo e proseguire nel processo contestando l'imposta.

Le somme possono essere pagate, senza garanzia, in 8 rate trimestrali o in 16 rate trimestrali se superano nel complesso i 50.000,00 euro.

2.8 PERSONE GIURIDICHE E SOCIETÀ

Si ribadisce un principio già esistente nel sistema, ovvero che le sanzioni facenti capo a persone giuridiche (società di persone, società di capitali, associazioni, fondazioni) sono irrogate esclusivamente nei confronti della persona giuridica stessa.

Non possono essere irrogate sanzioni, di conseguenza, ai soci, agli amministratori e in generale ai soggetti che hanno agito per conto dell'ente.

Tuttavia, sempre ribadendo principi già esistenti, si stabilisce che:

- la responsabilità "esclusiva" della persona giuridica non sussiste se viene dimostrato che questa è stata artificiosamente creata per commettere illeciti;
- rimane la responsabilità solidale, sussidiaria e illimitata, dei soci di società in nome collettivo e dei soci accomandatari di società in accomandita semplice, per le violazioni commesse dalla società.

3 RAVVEDIMENTO OPEROSO

La riforma ha apportato varie modifiche in tema di ravvedimento operoso, tra le quali emerge la possibilità di applicare il cumulo giuridico delle violazioni, sebbene a certe condizioni.

Come per tutte le altre novità, esse non operano per i rapporti pendenti ma solo per le violazioni commesse a partire dall'1.9.2024.

Per quanto riguarda, di conseguenza, le violazioni dichiarative (dichiarazione omessa, dichiarazione infedele), esse operano a partire dai modelli REDDITI, IRAP e 770 2024 (relativi all'anno 2023), mentre se occorre ravvedere le infedeltà commesse in anni antecedenti (si pensi all'infedele dichiarazione IVA 2024, relativa all'anno 2023) bisogna considerare le vecchie sanzioni e le vecchie riduzioni delle sanzioni da ravvedimento.

3.1 RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Per quanto riguarda la riduzione delle sanzioni, viene eliminato, nei termini che si stanno per esporre, il livello "intermedio" che comportava la riduzione delle sanzioni a 1/7. La riduzione a 1/7 rimane, ma acquista un ambito applicativo maggiore.

Per le violazioni commesse sino al 31.8.2024, infatti, se il ravvedimento avviene:

- entro 90 giorni dalla commissione della violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è a 1/9 del minimo (art. 13 co. 1 lett. a-*bis*) del DLgs. 472/97);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b) del DLgs. 472/97);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso o entro 2 anni dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-*bis*) del DLgs. 472/97);

- oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo a quello in cui l'errore è stato commesso oppure oltre 2 anni dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/6 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-*ter*) del DLgs. 472/97).

Invece, per le violazioni commesse dall'1.9.2024, se il ravvedimento avviene:

- entro 90 giorni dalla commissione della violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione è a 1/9 del minimo (art. 13 co. 1 lett. a-*bis*) del DLgs. 472/97);
- entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso o entro un anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/8 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b) del DLgs. 472/97);
- oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso oppure oltre l'anno dalla violazione, la riduzione della sanzione è a 1/7 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-bis) del DLgs. 472/97).

Quanto esposto vale per tutte le violazioni (versamenti, fatturazione, dichiarazioni, comunicazioni) relative a qualsiasi tributo e a qualsiasi ente impositore.

Restano, invece, invariate le seguenti disposizioni:

- l'art. 13 co. 1 lett. a) del DLgs. 472/97, che prevede per le sole violazioni sui versamenti la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene nei 30 giorni da quando la violazione è stata commessa;
- l'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97, che prevede la riduzione a 1/10 del minimo della sanzione da omessa dichiarazione, sancendo però che il ravvedimento può in questo caso avvenire esclusivamente entro 90 giorni dal relativo termine di presentazione.

3.2 RAVVEDIMENTO IN PRESENZA DI CONTROLLI FISCALI

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i tributi doganali e le accise rimane la regola per cui il ravvedimento operoso non è inibito dal controllo fiscale (ad esempio, dalla notifica di un questionario o di un invito a comparire) ma solo dalla notifica dell'atto impositivo (accertamento, recupero del credito d'imposta) o della comunicazione bonaria.

Ferme restando le riduzioni indicate nel precedente § 3.1 (da 1/10 del minimo a 1/7 del minimo, a seconda della violazione e di quando ci si ravvede), per le violazioni commesse dall'1.9.2024 se il ravvedimento avviene:

- dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo non preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/6 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-*ter*) del DLgs. 472/97);
- dopo il verbale di constatazione senza che sia inviata la comunicazione di adesione al verbale di constatazione e comunque prima dello schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo, la riduzione della sanzione è a 1/5 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-*quater*) del DLgs. 472/97);
- dopo lo schema di atto strumentale al contraddittorio preventivo preceduto da verbale di constatazione e senza domanda di adesione, la riduzione della sanzione è a 1/4 del minimo (art. 13 co. 1 lett. b-*quinquies*) del DLgs. 472/97).

Il ravvedimento risulta quindi inibito sia dalla domanda di adesione sia dalla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione.

Per le violazioni commesse sino al 31.8.2024, rimane la riduzione a 1/5 del minimo della sanzione se il ravvedimento avviene in presenza del verbale di constatazione, a prescindere dal fatto che ci sia o meno stato lo schema di provvedimento attuativo del contraddittorio (art. 13 co. 1 lett. b-*quater*) del DLgs. 472/97).

3.3 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

In caso di pluralità di violazioni, la legge, di norma e a certe condizioni, prevede che le sanzioni non vengano sommate ma "cumulate giuridicamente". Viene infatti applicata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024 il cumulo giuridico potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento operoso ma limitatamente al singolo anno e alla singola imposta (ciò riduce di molto il suo ambito di applicazione).

Inoltre:

- l'aumento da cumulo deve avvenire nella misura minima, quindi di un quarto;
- la riduzione della sanzione derivante dal ravvedimento operoso è determinata in relazione alla prima violazione.

Ipotizziamo che un contribuente ometta di fatturare varie operazioni, commettendo così tre dichiarazioni infedeli (IVA, imposte sui redditi e IRAP) e plurime violazioni sulla fatturazione.

Il cumulo opera limitatamente al singolo tributo e al singolo anno, quindi tra le violazioni sulla fatturazione e tra queste ultime e la sola infedele dichiarazione IVA.

Se, di conseguenza, si commette una omessa fatturazione a ottobre 2024 recepita nella dichiarazione IVA 2025 (relativa all'anno 2024):

- ipotizzando si applichi la sanzione "base" del 70% (dichiarazione infedele IVA) questa deve essere aumentata di un quarto diventando pertanto dell'87,5%;
- la riduzione della sanzione per il ravvedimento va computata con riferimento alla omessa fatturazione (se ci si ravvede ad esempio a ottobre 2025 la sanzione dell'87,5% va ridotta a 1/7 e non a 1/8, trattandosi di ravvedimento avvenuto oltre il termine di presentazione della dichiarazione IVA dell'anno in cui la violazione da omessa fatturazione è stata commessa).

Potrà esserci un ausilio da parte di applicativi che verranno messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ma di certo sarà necessario contestualizzare attentamente ogni situazione.

4 VIOLAZIONI IN TEMA DI DICHIARAZIONI

Le sanzioni per le violazioni in tema di dichiarazioni tributarie (principalmente, la dichiarazione omessa e la dichiarazione infedele) sono state abbassate.

Tali novità, operando per le violazioni commesse dall'1.9.2024, hanno effetto a partire dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e 770 2024, relative all'anno 2023. Non operano, invece, per la dichiarazione IVA 2024 (sempre relativa all'anno 2023), il cui termine di presentazione è ormai spirato.

Le considerazioni che seguono, sia pure con alcune particolarità relative alla singola imposta, valgono per la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione IVA, la dichiarazione IRAP e la dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770).

Non sono state modificate le seguenti sanzioni:

- l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW, che rimane sanzionata in misura variabile dal 3% al 15% dei valori non dichiarati (raddoppiati se i possedimenti sono detenuti in "paradisi fiscali");
- la dichiarazione c.d. "inesatta", ovvero affetta da errori che non incidono sull'imposta ma solo sui controlli, che rimane sanzionata in misura variabile da 250,00 a 2.000,00 euro;
- l'omessa o tardiva trasmissione delle dichiarazioni ad opera degli intermediari abilitati, che rimane sanzionata in misura variabile da 516,00 a 5.146,00 euro.

4.1 OMESSA DICHIARAZIONE

L'omessa dichiarazione viene sanzionata in misura pari al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 250,00 euro. Prima, la sanzione poteva essere dal 120% al 240% delle imposte dovute con un minimo di 250,00 euro.

Non viene modificata la sanzione per la dichiarazione omessa dalla quale non emergono tributi da versare, che continua ad essere da 250,00 a 1.000,00 euro per la dichiarazione dei redditi e IRAP e da 250,00 a 2.000,00 euro per la dichiarazione IVA e del sostituto d'imposta.

Resta fermo che la dichiarazione si considera omessa anche se viene presentata con un ritardo superiore ai 90 giorni.

4.1.1 Dichiarazione presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se la dichiarazione viene presentata dopo i 90 giorni ma entro il termine di accertamento e comunque prima di un qualsiasi controllo fiscale (ad esempio, prima della notifica di un questionario), la sanzione non è del 120% ma del 75% delle imposte dovute.

Nel sistema precedente, se la dichiarazione era presentata dopo i 90 giorni ma entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo, la sanzione era dimezzata e diventava quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute.

Rimane invariata, sul versante penale, la causa di non punibilità del reato di omessa dichiarazione (configurabile se si supera la soglia dei 50.000,00 euro di imposta) che si ha quando, prima di un controllo fiscale o penale, la dichiarazione viene presentata entro il termine di presentazione di quella per il periodo d'imposta successivo e sono pagate per intero le imposte, le sanzioni e gli interessi.

4.1.2 Dichiarazione presentata entro i 90 giorni

Non viene espressamente disciplinata la sanzione prevista per la dichiarazione presentata con un ritardo massimo di 90 giorni.

Dovrebbe rimanere ferma la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che ritiene ravvedibile la dichiarazione presentata entro i 90 giorni pagando una sanzione di 25,00 euro (oltre al pagamento delle imposte, degli interessi legali e al ravvedimento degli eventuali tardivi versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione).

4.2 DICHIARAZIONE INFEDELE

La dichiarazione si ritiene "infedele" quando, per una infinita serie di ragioni, viene presentata indicando una imposta dovuta inferiore a quella reale: si può trattare di mancata dichiarazione di redditi, di deduzione di costi non inerenti, di mancata dichiarazione di ricavi/compensi e così via.

L'infedeltà dichiarativa viene sanzionata in misura pari al 70% delle imposte dovute, con un minimo di 150,00 euro. Prima, la sanzione poteva essere dal 90% al 180% delle imposte dovute.

Oltre a ciò:

- se l'infedeltà è dovuta a condotte fraudolente o simulate la sanzione è aumentata in misura variabile dal 105% al 140% delle imposte, e non più dal 135% al 270% delle imposte (se si tratta di dichiarazione IVA, la maggiorazione è applicabile solo se si dimostra la partecipazione alla frode del cessionario/committente);
- rimane la riduzione di un terzo della sanzione se la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a 30.000,00 euro;
- rimane il raddoppio della sanzione per la mancata dichiarazione dei canoni di locazione soggetti a cedolare secca, sanzione che può essere da dichiarazione omessa (se i canoni non

sono stati dichiarati) o da dichiarazione infedele (se i canoni sono stati dichiarati ma solo in parte);
- viene meno l'aumento di un terzo per i redditi esteri non dichiarati.

4.2.1 Dichiarazione integrativa presentata entro i termini di accertamento in assenza di controlli

Se, entro il termine di accertamento ma prima di un qualsiasi controllo fiscale (ad esempio, prima della notifica di un questionario), viene presentata una dichiarazione integrativa la sanzione non è del 70% ma del 50% delle imposte dovute (sempre con il minimo di 150,00 euro).

Nel sistema precedente, la questione non era disciplinata.

4.2.2 Dichiarazione sanata entro i 90 giorni

Non viene disciplinata la sanzione prevista per la dichiarazione infedele sanata entro i 90 giorni dal termine di presentazione.

Dovrebbe rimanere ferma la prassi dell'Agenzia delle Entrate, che ritiene ravvedibile la dichiarazione sanata entro i 90 giorni pagando una sanzione di 27,78 euro (oltre al pagamento delle imposte, degli interessi legali e al ravvedimento degli eventuali tardivi versamenti delle imposte risultanti dalla dichiarazione).

4.2.3 Errori sulla competenza fiscale

Rimane la particolare disciplina sanzionatoria per la dichiarazione infedele derivante da errori nell'imputazione a periodo delle componenti reddituali, o dalla violazione del principio di "cassa".

In generale, se c'è stata una violazione della competenza fiscale o del principio di "cassa", la sanzione è ridotta di un terzo e diviene quindi del 46,67% delle imposte dovute.

Se non c'è stato danno per l'Erario (si pensi ad un ricavo dichiarato anticipatamente, che ha comportato l'incasso "anticipato" di imposte) la sanzione è fissa, di 250,00 euro.

5 VIOLAZIONI IN TEMA DI IVA

Le sanzioni per le violazioni riguardanti l'IVA sono state complessivamente rese meno onerose.

Trattasi di sanzioni eterogenee, che possono riguardare le fatturazioni, la trasmissione telematica dei corrispettivi, le esportazioni e le cessioni intracomunitarie.

Tutte le novità operano per le violazioni commesse dall'1.9.2024, quindi, prendendo il caso delle omesse fatturazioni, a partire dalle fatture che avrebbero dovuto essere emesse da settembre 2024.

5.1 FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI

L'omessa, infedele oppure errata fatturazione viene sanzionata in misura pari al 70% delle imposte dovute. Prima, la sanzione poteva essere dal 90% al 180% delle imposte dovute.

Inoltre:

- il minimo di sanzione per ciascuna operazione è stato abbassato da 500,00 euro a 300,00 euro (del minimo bisogna tenere conto in sede di ravvedimento operoso);
- rimane la sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro se la violazione in tema di fatturazione non ha inciso sulla liquidazione periodica;
- per le operazioni esenti, non imponibili oppure escluse, l'infedeltà nell'indicazione del corrispettivo o l'omessa fatturazione non è più sanzionata dal 5% al 10% del corrispettivo se la violazione ha avuto riflesso sulle imposte dirette, ma in misura del 5% (rimane la sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro se la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito).

Nulla è stato specificato sui rapporti tra violazioni sulla fatturazione, eventuale tardivo/omesso versamento dell'IVA in sede di liquidazione periodica e dichiarazione infedele.

Rimangono gli orientamenti di prassi sul tema, pertanto:

- la violazione sulla fatturazione o sulla trasmissione dei corrispettivi, se non recepita in dichiarazione o se ravveduta prima della dichiarazione annuale, dà luogo anche ad un omesso versamento dell'IVA periodica sanzionato in misura pari al 25% o al 12,5% (se il ritardo di versamento è contenuto nei 90 giorni);
- la violazione sulla fatturazione se recepita in dichiarazione non viene assorbita dalla dichiarazione infedele ma va "unificata" per effetto del cumulo (gli uffici applicano la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio).

5.1.1 Corrispettivi telematici

L'omessa, infedele oppure errata trasmissione telematica dei corrispettivi (utilizzata, principalmente, dai commercianti al dettaglio) viene sanzionata in misura pari al 70% delle imposte dovute (prima, la sanzione era del 90%). Inoltre:

- il minimo di sanzione per ciascuna operazione è stato abbassato da 500,00 euro a 300,00 euro (del minimo bisogna tenere conto in sede di ravvedimento operoso);
- rimane la sanzione fissa di 100,00 euro per trasmissione se la violazione non ha inciso sulla liquidazione dell'IVA (viene introdotto un limite massimo di 1.000,00 euro per trimestre);
- rimane la sanzione accessoria della chiusura dei locali commerciali da 3 giorni ad un mese qualora siano state contestate, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo circa la memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi, compiute in giorni diversi.

Contestazione della sanzione

Di norma, le sanzioni tributarie vanno contestate o unitamente all'accertamento oppure entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione.

Per le violazioni di omessa, infedele oppure errata trasmissione telematica dei corrispettivi viene previsto un termine inferiore, di 90 giorni da quando la violazione è stata constatata.

La "constatazione" avviene quando i funzionari dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza, durante le verifiche *in loco*, chiedono al cliente di esibire la ricevuta che avrebbe dovuto essere rilasciata dall'esercente.

5.1.2 *Reverse charge*

La mancata inversione contabile (c.d. "*reverse charge*") viene punita con la sanzione da 500,00 a 10.000,00 euro (e non più da 500,00 a 20.000,00 euro).

Sempre in caso di mancata inversione contabile, se l'operazione non risulta nemmeno dalla contabilità ai fini delle imposte sui redditi la sanzione è del 5% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro (e non più dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro).

Invece, resta invariata la sanzione da 250,00 a 10.000,00 euro con solidarietà, a seconda dei casi, del cedente/prestatore o del cessionario/committente per le fattispecie in cui il *reverse charge* non viene applicato (fattura emessa per errore con IVA) oppure quando viene applicato indebitamente (fattura emessa per errore senza IVA).

5.2 INDEBITA DETRAZIONE

L'indebita detrazione dell'IVA in sede di liquidazione periodica viene sanzionata in misura pari al 70% delle imposte dovute (prima, la sanzione era del 90%).

Questa violazione si realizza quando il soggetto passivo computa in sede di liquidazione periodica un'IVA che, per le più varie ragioni, non può essere detratta, ad esempio in quanto riferita ad un costo non inerente oppure in ragione di una indetraibilità specifica.

5.2.1 Detrazione indebita recepita in dichiarazione

La violazione sulla indebita detrazione, se recepita in dichiarazione viene assorbita dalla dichiarazione infedele.

A differenza del passato, quindi, le due sanzioni (indebita detrazione e dichiarazione infedele) non vanno più "unificate" per effetto del cumulo. Gli uffici applicavano la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio; in futuro dovrà essere applicata la sola sanzione da dichiarazione infedele, punita nella misura del 70% delle imposte, con un minimo di 150,00 euro.

5.2.2 Applicazione di un'IVA non dovuta

Può accadere che, per sbaglio, in fattura venga applicata l'IVA su operazioni che, in realtà, sono esenti, non imponibili oppure escluse da imposta o che, più semplicemente, venga addebitata l'IVA su operazioni imponibili applicando un'aliquota superiore (ad esempio, il 22% e non il 10%).

Il cessionario/committente, che riceve la fattura, non può detrarre l'imposta e, ove l'avesse già pagata al proprio fornitore, la deve chiedere in restituzione.

Se la detrazione viene ugualmente esercitata e salvi i casi di frode:

- questa è illegittima, quindi l'IVA può essere recuperata dall'Agenzia delle Entrate maggiorata degli interessi di legge (in altre parole, la detrazione viene riconosciuta solo per la misura corretta);
- non c'è la comune sanzione del 70% da indebita detrazione, ma una sanzione da 250,00 a 10.000,00 euro, se l'IVA è stata comunque assolta ad opera della controparte (quindi debitamente registrata e versata all'Erario ad opera della controparte);
- la violazione sulla indebita detrazione, se recepita in dichiarazione viene assorbita dalla dichiarazione infedele.

5.3 REGOLARIZZAZIONE DEL CESSIONARIO/COMMITTENTE

In caso di omessa fatturazione o di fatturazione con corrispettivi inferiori o con un'aliquota sbagliata, colui il quale riceve la fattura, se soggetto passivo IVA (il c.d. "cessionario/committente") ha l'obbligo di regolarizzazione l'operazione, denunciando ciò all'Agenzia delle Entrate.

Se la regolarizzazione non avviene, è prevista, ferma la responsabilità del cedente/prestatore, una sanzione pari al 70% dell'imposta (e non più pari al 100%), con un minimo di 250,00 euro.

5.3.1 Regolarizzazione senza sanzioni

Viene radicalmente modificata la procedura di regolarizzazione del cessionario/committente, che, se osservata e posta in essere nei termini di legge, esonera quest'ultimo da qualsiasi sanzione.

Nel contesto antecedente la sanzione poteva essere evitata se il cessionario/committente regolarizzava in base alle seguenti modalità:

- se non aveva ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data dell'operazione, presentando telematicamente, previo pagamento dell'IVA, entro il 30° giorno successivo, un documento equipollente alla fattura;
- in caso di fattura irregolare, presentando, entro il 30° giorno successivo alla registrazione, il documento di cui sopra, previo pagamento dell'imposta.

La regolarizzazione sarà molto più semplice, dovendo il cessionario/committente comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle Entrate (con strumenti elettronici che saranno da essa messi a disposizione, ragionevolmente sul portale "Fatture e corrispettivi") entro 90 giorni da quando la fattura avrebbe dovuto essere emessa o da quando è stata emessa la fattura irregolare.

5.3.2 Sindacato sulle valutazioni della controparte

La giurisprudenza, ormai da anni, è costante nell'affermare che il cessionario/committente può es-

sere sanzionato solo se c'è stata una fatturazione omessa o se l'errore, ad esempio nell'aver applicato un'aliquota più bassa, era davvero evidente.

Il cessionario/committente, in altre parole, non doveva sindacare le valutazioni sul trattamento fiscale dell'operazione eseguite dalla controparte.

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024, l'esclusione del sindacato sembra circoscritto alla non imponibilità, all'esenzione e all'esclusione da IVA derivanti da condizioni soggettive della controparte non direttamente verificabili.

A contrario, sembra che il sindacato dovrà esserci per le situazioni diverse da quelle elencate, come ad esempio per l'errore sull'aliquota IVA.

5.4 ALTRE VIOLAZIONI

Per quanto riguarda le altre violazioni in tema di IVA, si segnalano le seguenti:

- l'ottenimento di un rimborso non dovuto (si allude al rimborso da dichiarazione annuale ottenuto in assenza dei requisiti di legge), è punito nella misura del 25% e non più del 30%;
- la mancata esportazione del bene nei 90 giorni dalla consegna è punita nella misura del 50% dell'IVA, e non più dal 50% al 100% (si tratta delle cessioni di beni con trasporto o spedizione al di fuori dell'UE, a cura o a nome del cessionario non residente);
- la fatturazione senza IVA in presenza di una falsa dichiarazione di intento, oppure l'utilizzo del c.d. "*plafond*" in misura superiore a quella consentita sono puniti nella misura del 70% dell'IVA, e non più dal 100% al 200%;
- l'omessa verifica, ad opera del cedente/prestatore, dell'avvenuta trasmissione all'Erario della lettera di intenti ad opera della controparte è sanzionata nella misura del 70% dell'IVA, e non più dal 100% al 200%.

6 VIOLAZIONI IN TEMA DI VERSAMENTI

Chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti dei tributi entro le prescritte scadenze, era punito (per le violazioni commesse sino al 31.8.2024) con una sanzione del 30% o del 15% per ogni importo non versato (per i ritardi contenuti nei 90 giorni).

Per le violazioni commesse dall'1.9.2024:

- la sanzione è stata abbassata dal 30% al 25%;
- di conseguenza, la sanzione per il tardivo versamento contenuto nei 90 giorni non è più del 15% ma del 12,5%;
- in termini analoghi, la riduzione a 1/15 per giorno di ritardo, operante per i ritardi contenuti nei 14 giorni, sarà applicata sul 12,5% e non più sul 15%.

Tali novità operano, ad esempio, per l'IVA mensile relativa al mese di agosto oppure per le ritenute operate nel mese di agosto, che vanno versate entro il 16.9.2024. Ove il termine non venisse rispettato, ai fini del ravvedimento la sanzione sarà del 12,5% o del 25%.

7 VIOLAZIONI IN TEMA DI COMPENSAZIONI

L'indebita compensazione di imposte continua ad avere un trattamento sanzionatorio diverso a seconda che si tratti di crediti inesistenti o di crediti non spettanti.

Nello specifico:

- l'indebita compensazione di crediti inesistenti sarà punita in misura pari al 70% del credito, e non più dal 100% al 200%;
- la sanzione del 70% sarà aumentata dalla metà al doppio se i requisiti oggettivi e soggettivi per fruire del credito sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;

- l’indebita compensazione di crediti non spettanti sarà punita in misura pari al 25% del credito, e non più pari al 30%.

Rammentiamo che per i crediti inesistenti l’avviso di recupero può essere notificato entro il maggior termine del 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello in cui è avvenuta la compensazione. Anche per i crediti inesistenti, invece, è ammessa la definizione al terzo delle sanzioni, potendo il processo continuare per l’imposta.

Trattasi di una tematica che spesso riguarda i crediti derivanti dalla legislazione speciale come il *bonus* ricerca e sviluppo, da indicare nel quadro RU del modello REDDITI.

7.1 NOZIONE DI CREDITO INESISTENTE E NON SPETTANTE

In base alle nuove disposizioni, per crediti inesistenti si intendono:

- i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- i crediti per i quali tali requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti falsi, simulazioni o artifici.

Invece, per crediti non spettanti si intendono:

- i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella permessa;
- i crediti che, in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi indicati nella disciplina di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina stessa per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti previsti a pena di decadenza.

Rispetto al sistema pregresso, viene definita in modo più puntuale la nozione di credito inesistente; infatti, prima era inesistente il credito per il quale difettava, in modo assai generico, il presupposto costitutivo. Per quanto riguarda i crediti non spettanti, viene meno la particolarità consistente nel fatto che si ritenevano tali i crediti, ancorché inesistenti, ma che potevano emergere da liquidazione automatica o da controllo formale della dichiarazione.

7.2 VIOLAZIONI FORMALI RIMOSSE ENTRO L’ANNO NON PREVISTE A PENA DI DECADENZA

Si prevede una sanzione di 250,00 euro se il credito è compensato in difetto dei prescritti adempimenti (si pensi ad un’istanza preventiva per la compensazione), sempre che:

- l’adempimento non sia previsto a pena di decadenza;
- la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all’anno di commissione della violazione o entro un anno dalla violazione.

Qualora l’adempimento non sia previsto a pena di decadenza, il credito è non spettante se la rimozione non avviene nei termini indicati.

8 VIOLAZIONI IN TEMA DI IMPOSTA DI REGISTRO

Per quanto riguarda le violazioni in tema di imposta di registro:

- l’omessa registrazione sarà punita con una sanzione pari al 120% dell’imposta (e non più dal 120% al 240%);
- la tardiva registrazione contenuta nei 30 giorni sarà punita nella misura del 45% dell’imposta senza alcun minimo (e non più dal 60% al 120% con un minimo di 200,00 euro);
- l’insufficiente dichiarazione di valore sarà punita con una sanzione pari al 70% dell’imposta (e non più dal 100% al 200%);
- l’occultazione di corrispettivo sarà punita con una sanzione pari al 120% dell’imposta (e non più dal 120% al 240%).

9 VIOLAZIONI IN TEMA DI IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI

Per quanto riguarda le violazioni in tema di imposta sulle successioni:

- l'omessa dichiarazione di successione sarà punita con una sanzione pari al 120% dell'imposta (e non più dal 120% al 240%);
- la tardiva dichiarazione di successione contenuta nei 30 giorni sarà punita nella misura del 45% dell'imposta (e non più dal 60% al 120%);
- rimangono invariate le sanzioni per la dichiarazione omessa o tardiva dalla quale non emergono imposte (da 250,00 a 1.000,00 euro, oppure da 150,00 a 500,00 euro per i ritardi non superiori a 30 giorni);
- la dichiarazione di successione infedele sarà punita con una sanzione pari all'80% dell'imposta (e non più dal 100% al 200%);
- l'omessa richiesta di trascrizioni o volture obbligatorie ai fini delle imposte ipotecaria e catastale sarà punita con una sanzione pari all'80% dell'imposta (e non più dal 100% al 200%). Se la richiesta viene presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione sarà del 45% dell'imposta dovuta (e non più del 50%).

10 VIOLAZIONI IN TEMA DI TRIBUTI MINORI

Si segnalano, infine, le seguenti novità relative ai tributi minori:

- il mancato pagamento dell'imposta di bollo dovuta sin dall'origine verrà punito con una sanzione dell'80% (e non più dal 100% al 500% del tributo);
- l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio ai fini del c.d. "bollo virtuale" sarà punita con una sanzione dell'80% (e non più dal 100% al 200% del tributo);
- la dichiarazione di conguaglio presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni sarà punita con una sanzione pari al 45% dell'imposta (e non più del 50%);
- per chi esercita un'attività senza aver corrisposto la tassa di concessione governativa ci sarà una sanzione del 90% con un minimo di 100,00 euro (e non più dal 100% al 200% del tributo). Quanto esposto rileva, ad esempio, in tema di tassa sui libri sociali.