

Lucio Giulio Ricci

Dottore Commercialista

Revisore Legale

C.T.U. presso di Tribunale di Milano

Leonardo Petrella

Dottore Commercialista

Revisore Legale

Eva Forchione

Dottore Commercialista

Revisore Legale

Dott. Paolo Maria Covini

Dott.ssa Bruna Castelvvedere

Dott.ssa Roberta De Cecco

Dott. Roberto Rezzani

Dott.ssa Rossella Ferrari

Dott. Giuseppe Bonvino

Dott.ssa Maria Chiara Bassi

Dott.ssa Alessandra De Rosa

Dott.ssa Ambra Quarella

Dott. Matteo Fusco

Dott.ssa Fatima Ierardi

Consulenti esterni:

Avv. Massimiliano Pollavini

Dott. Maurizio Russo

Studio
CASTELVEDERE

FUSION
INTERNATIONAL

TUTTI I CLIENTI
Loro sedi

Milano, 26 settembre 2024

Newsletter 2024/018 – Riforma delle sanzioni tributarie – Novità del D.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024

1. PREMESSA

Con il D.lgs. n. 87 del 14 giugno 2024, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 150 del 28 giugno 2024 (anche di seguito “**Decreto**”), 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.

L’art. 5 del Decreto 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 seguito proponiamo una breve disanima della principali novità e ci riserviamo di approfondire eventuali argomenti, qui non commentati per semplicità di esposizione, qualora di vostro interesse.

2. PARTE GENERALE

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

CPR Tale S.t.p.r.l.
Società tra Professionisti
Via Fabio Filzi, 27 – 20124 Milano
Tel +39 02 89750245 – 02 6774181
Fax +39 02 89750219

Cap. Soc. € 100.000,00 i.v.
Reg. Imprese di Milano n° 08441260968
Codice Fiscale/P.IVA n° 08441260968
emails: info@cprtale.it
www.cprtale.it

2.1 Graduatoria 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.

2.2 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).

2.3 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.

2.4 Legittimo affidamento

Viene introdotta una particolare causa di non punibilità per il contribuente che si adegua ad indicazioni di prassi presentando, nei sessanta 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.

2.5 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 D.lgs. n. 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.

Sono previste specifiche disposizioni per:

- Violazioni commesse mediante distinte azioni
- Violazioni commesse in diverse annualità
- Violazioni commesse in relazione a più tributi
- Violazioni commesse in relazione a versamenti e all'indebita compensazione

2.6 Altre disposizioni generali

Vengono inoltre previste disposizioni in tema di:

- definizione delle sanzioni ad un terzo entro il termine del ricorso
- definizione delle sanzioni a processo instaurato
- pagamenti rateali

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 agosto 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 472/97).

Invece, per le violazioni commesse dal **1° settembre 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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 D.lgs. n. 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.

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.

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 dal 1° settembre 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
- 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

4.1 Omessa dichiarazione

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

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.

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.

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. Prima, la sanzione poteva essere dal 90% al 180% delle imposte dovute.

Sono previste inoltre specifiche sanzioni per determinate fattispecie (condotte fraudolente, redditi non dichiarati, etc.).

Inoltre, 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). Nel sistema precedente, la questione non era disciplinata.

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 dal 1° settembre 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 a €300,00 (del minimo bisogna tenere conto in sede di ravvedimento operoso)
- rimane la sanzione da € 250,00 a €2.000,00 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 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.

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 (e non più da €500,00 a €20.000,00).

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 (e non più dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di €1.000,00).

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.

5.3 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 regolarizzare 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.

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.

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 agosto 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 dal 1° settembre 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 settembre 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 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, IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E TRIBUTI MINORI

Vi sono novità anche per le violazioni in tema di imposta di registro, imposta sulle successioni e tributi minori (imposta di bollo, tassa di concessione governativa).

In estrema sintesi, 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%)
- sono mitigate anche le altre violazioni in tema di imposta di registro

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%)
- sono mitigate anche le altre violazioni in tema di imposta sulle successioni.

*** **

CPR Tale è a vostra completa disposizione per qualsiasi necessità di chiarimenti in merito a quanto in oggetto.