CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

La riforma delle sanzioni tributarie amministrative: le novità più significative

APPROFONDIMENTO N. 3/2024

La riforma delle sanzioni tributarie amministrative: le novità più significative

01. Premessa

Il **D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87** (in seguito anche "Decreto Delegato"), in attuazione dell'articolo 20 della Legge delega sulla riforma fiscale, ha ridisegnato l'impianto sanzionatorio tributario, sia amministrativo sia penale.

La novella legislativa in parola contempla molteplici novità che perseguono l'obiettivo di rendere più **proporzionale** il **carico sanzionatorio** connesso alle violazioni tributarie e nello stesso tempo offrire un **impianto sanzionatorio razionale ed efficace**.

Nel prosieguo si riepilogano le principali novità che l'intervento normativo in parola ha apportato al **sistema sanzionatorio amministrativo tributario** e che, in via generale, sono applicabili alle violazioni compiute **dal 1° settembre 2024**.

Le modifiche operate dal Decreto Delegato all'impianto sanzionatorio penale-tributario (D.lgs. n. 74/2000) saranno, invece, oggetto di trattazione in un prossimo intervento.

02. La rimodulazione delle sanzioni amministrative

L'**articolo 2** del Decreto Delegato è intervenuto principalmente sugli importi delle sanzioni amministrative previste dal D.lgs. n. 471/1997 in materia di imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto che, in linea generale hanno visto una riduzione.

Nella tabella che segue si riepilogano le **principali** modifiche ponendole a confronto con le precedenti previsioni.

NORMA DI RIFERIMENTO	VIOLAZIONI COMMESSE ENTRO IL 31.08.2024	VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 1.09.2024
Omessa dichiarazione IRES e IRAP art. 1, comma 1, D.lgs. n. 471/97	Dal 120 al 240 % dell'imposta, con un minimo di euro 250,00.	**120%** dell'imposta, con un minimo di euro 250,00. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.
Dichiarazione Infedele IRES e IRAP art. 1, comma 2, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta	70% dell'imposta, minimo di euro 150,00
Dichiarazione IRES e IRAP Infedele con violazione realizzata con documentazione falsa o operazioni inesistenti– art. 1, comma 3, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta, aumentata della metà	70% dell'imposta, aumentata dalla metà al doppio
Omessa dichiarazione del sostituto di imposta – art. 2, comma 1, D.lgs. n. 471/97	Dal 120 al 240 % dell'imposta, con un minimo di euro 250,00.	120% dell'imposta, con un minimo di euro 250,00.
Dichiarazione infedele del sostituto di imposta – art. 2, comma 2, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta	70% dell'imposta, con un minimo di euro 250,00.
Dichiarazione Infedele del sostituto di imposta con violazione realizzata con documentazione falsa o operazioni inesistenti– art. 2, comma 2-bis, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta, aumentata della metà	70% dell'imposta, aumentata dalla metà al doppio
Omessa dichiarazione IVA – art. 5, comma 1, D.lgs. n. 471/97	Dal 120 al 240 % dell'imposta con riduzione per i soggetti che applicano regimi speciali per dichiarazione presentata entro 3 anni dal 60 al 120% e entro l'anno successivo dal 30 al 60%	120% dell'imposta con riduzione per i soggetti che applicano regimi speciali per dichiarazione presentata entro 3 anni al 45% ed entro l'anno successivo al 25%
Dichiarazione IVA infedele– art. 5, comma 4, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta	70% dell'imposta, con un minimo di euro 150,00.
Dichiarazione IVA Infedele con violazione realizzata con documentazione falsa o operazioni inesistenti– art. 5, comma 4-bis, D.lgs. n. 471/97	Dal 90 al 180 % dell'imposta, aumentata della metà	70% dell'imposta, aumentata della metà al doppio

Dichiarazione omessa presentata entro il termine per l'accertamento delle imposte e comunque prima della conoscenza di controlli IRES- IRAP – art. 1, comma 1 -bis, D.lgs. n. 471/97 Sostituto di imposta - art. 2, comma 1-bis, D.lgs. n. 471/97 IVA - art. 5, comma 1-bis, D.lgs. n. 471/97	Fattispecie non prevista	75% dell'imposta, minimo di euro 250,00 Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000 (da euro 250 a euro 2.000 per sostituto di imposta). Ai fini IRES e IRAP, le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili
Dichiarazione infedele con presentazione di dichiarazione integrativa prima della conoscenza di controlli IRES e IRAP - art. 1, comma 2-bis, D.lgs. n. 471/97 Sostituto di imposta - art. 2, comma 2.1, D.lgs. n. 471/97 IVA - art. 5, comma 4.1 D.lgs. n. 471/97	Fattispecie non prevista	50% dell'imposta, minimo di euro 150,00 (euro 250 per il sostituto di imposta)
Ritardati ed omessi versamenti - art. 13, comma 1, D.lgs. n. 471/97	30% dell'imposta	25% dell'imposta
Compensazione di crediti non spettanti - art. 13, comma da 4 a 4-*ter*, D.lgs. n. 471/97	30% dell'imposta	25% dell'imposta in alcuni casi riducibili qualora ne ricorrano le condizioni a euro 250
Compensazione di crediti inesistenti - art. 13, comma 5 e 5-*bis*, D.lgs. n. 471/97	Dal 100 al 200 % dell'imposta, senza possibilità di definizione agevolata	70 % dell'imposta, con possibilità di definizione agevolata e aumento dalla metà al doppio in caso di frode

L'**articolo 4** del Decreto Delegato ha inoltre rimodulato il carico sanzionatorio per alcune violazioni amministrative relative all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni, alle imposte ipotecarie e catastali, all'imposta di bollo, alla tassa sulle concessioni governative, all'imposta sugli spettacoli nonché alle imposte sulle assicurazioni.

03. La modifica delle disposizioni generali relative alle sanzioni amministrative

L'**articolo 3** del Decreto Delegato è intervenuto, invece, sul D.lgs. n. 472/97 disciplinante le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Molteplici sono state le novità apportate alle disposizioni generali, tra queste, quelle più rilevanti sono individuabili nella rettifica dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.lgs. n. 472/1997 nonché nella riformulazione della disciplina del concorso di violazioni e della continuazione, di cui all'art. 12, D.lgs. n. 472/1997 (cd. Cumulo giuridico).

Con riferimento all'istituto del **ravvedimento operoso** sono state ridefinite le **riduzioni sanzionatorie** previste. A seguire si riporta una tabella riepilogativa delle rettifiche intervenute ponendo a confronto la disposizione attuale con quella precedentemente in vigore:

<table>
<tr><th>NORMA DI RIFERIMENTO</th><th>RIDUZIONE CARICO SANZIONATORIO</th><th>VIOLAZIONI COMMESSE ENTRO IL 31.08.2024</th><th>VIOLAZIONI COMMESSE A PARTIRE DAL 1.09.2024</th></tr>
<tr><td>Articolo 13, comma 1, lett. a), D.lgs. 472/1997</td><td>1/10</td><td colspan="2">Entro 30 giorni</td></tr>
<tr><td>Articolo 13, comma 1, lett. a-bis), D.lgs. 472/1997</td><td>1/9</td><td colspan="2">Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore sono stati commessi</td></tr>
<tr><td>Articolo 13, comma 1, lett. b), D.lgs. 472/1997</td><td>1/8</td><td colspan="2">Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore</td></tr>
<tr><td>Articolo 13, comma 1, lett. b-bis), D.lgs. 472/1997</td><td>1/7</td><td>Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore</td><td>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore</td></tr>
</table>

Articolo 13, comma 1, lett. b-ter), D.lgs. 472/1997	**1/6**	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
Articolo 13, comma 1, lett. b-quater), D.lgs. 472/1997	**1/5**	Dopo l'emissione del PVC	Dopo l'emissione del PVC senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto
Articolo 13, comma 1, lett. b-quinquies), D.lgs. 472/1997	**1/4**	Non prevista	Dopo la comunicazione dello schema d'atto relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione
Articolo 13, comma 1, lett. c), D.lgs. 472/1997	**1/10**	Omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	

Con riferimento al **cumulo giuridico**, invece, seppur le regole di applicazione non sono state oggetto di rettifica, l'introduzione del comma 8 al già menzionato articolo 12, D.lgs. n. 472/1997, **ha esteso l'applicazione dello stesso anche in sede di ravvedimento operoso.**

Brevemente, si rammenta che il vantaggio dell'istituto del cumulo giuridico consiste nell'applicazione di una **sanzione unica** nei casi in cui il contribuente:

- **con una sola azione od omissione, violi diverse disposizioni** anche relative a tributi diversi (concorso formale);

- **con più azioni od omissioni**, compia **diverse violazioni formali della medesima disposizione** (concorso materiale);
- **con più azioni od omissioni commesse anche in tempi diversi**, **commetta più violazioni che**, nella loro progressione, **pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile** ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (continuazione o progressione).

La possibilità di fruire dell'applicazione del cumulo giuridico anche nell'ipotesi di ravvedimento operoso, rende, quindi, quest'ultimo, un istituto appetibile anche nel caso in cui il contribuente decida di sanare violazioni plurime commesse nel periodo di imposta. Ipotesi che, nella versione previgente della disposizione normativa, risultava decisamente antieconomica.

Infine, considerato che, **il contribuente potrà applicare in via autonoma il cumulo,** l'Agenzia dell'Entrate, secondo quanto annunciato, dovrebbe rendere disponibile un apposito applicativo *software* per la determinazione del carico sanzionatorio in ipotesi di ravvedimento per violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

04. Entrata in vigore

Il Decreto Delegato è entrato in vigore il 29 giugno 2024, giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, tuttavia, ai sensi dell'articolo 5 dello stesso, le **modifiche** operate al D.lgs. n. 471/97 (**articolo 2**), al D.lgs. n. 472/1997 (**articolo 3**) nonché le revisioni alle sanzioni in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, e gli altri tributi indiretti (**articolo 4**) trovano applicazione con riferimento alle sole **violazioni commesse** a partire dal **1° settembre 2024**.

Ne consegue **l'irretroattività delle norme più favorevoli** che non avranno, quindi, alcun effetto con riferimento ai rapporti giuridici pendenti del contribuente. La deroga al principio del *favor rei* rende e renderà necessario, per diverse annualità, monitorare e gestire un **doppio sistema sanzionatorio, diversificato** a seconda del **momento in cui la violazione è stata commessa**.

A mero titolo esemplificativo si pensi all'ipotesi in cui un contribuente si veda contestata l'infedeltà dichiarativa per il periodo di imposta 2023 sia con riferimento all'IVA (termine di presentazione della dichiarazione 30.04.2024) sia con riferimento all'IRES (termine di presentazione della dichiarazione 31.10.2024): in tal caso mentre per la violazione di infedeltà dichiarativa relativa all'IVA troverà applicazione la sanzione nella misura minima del 90% (vecchio regime), con riferimento a quella relativa all'IRES troveranno applicazione le nuove misure sanzionatorie, nella misura del 70% (nuovo regime). Ed ancora, in sede di ravvedimento operoso il contribuente potrà applicare il cumulo giuridico solo per le violazioni commesse dal1° settembre 2024, al contrario, per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024 continuerà ad essere necessario ravvedere le singole violazioni commesse.

A cura di:
Elena Giacoletti

CORPORATE & TAX
STUDIO ASSOCIATO
GERMANI | D'UGO | CAGNONI

Via Privata Fratelli Gabba n. 5 | 20121 Milano (MI)
Tel. +39 02.45395830 | Fax +39 02.89092688
info@gdctax.it | www.gdctax.it