

Circolare n. 7 - la nuova delega fiscale
del 28.08.2024

Sommario

1. revisione del sistema sanzionatorio tributario in Gazzetta Ufficiale

- 1 -

Il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 recante la *Revisione del sistema sanzionatorio tributario*, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024 ed è entrato in vigore il 29 giugno 2024.

Premessa

La revisione del sistema sanzionatorio tributario era uno degli interventi più attesi dai contribuenti in attuazione della delega fiscale. Il nostro sistema tributario era eccessivamente vessatorio e da tempo la UE ci chiedeva la modifica dello stesso in attuazione del principio di proporzionalità. La sanzione deve essere commisurata all'effettiva entità della violazione.

In tal senso, il D.lgs. 87/2024 ha dato concreta attuazione alla legge delega fiscale prevedendo una diminuzione generalizzata delle sanzioni. Tuttavia, le novità troveranno applicazione con decorrenza dalle violazioni commesse dal 1° settembre prossimo senza che i contribuenti possano invocare il favor rei, cioè l'applicazione delle penalità più tenui, anche con riferimento alle violazioni commesse precedentemente all'approvazione del citato decreto legislativo.

Pertanto, la riforma del sistema sanzionatorio tributario, prendendo efficacia dal 1° settembre 2024, comporta che le nuove misure ai fini amministrativi sono applicabili solo a violazioni commesse da tale data.

Di fatto, quindi, c'è uno sdoppiamento non solo tra sanzioni penali e tributarie, ma anche ai fini amministrativi, poiché occorrerà verificare il momento di commissione della violazione per comprendere la sanzione applicabile.

Sono state ridotte le sanzioni per omesso versamento di tributi diretti ed Iva, per la dichiarazione infedele od omessa, così come per l'utilizzo di crediti non spettanti o inesistenti.

Alleggerimenti e decorrenza

Per gli omessi versamenti si scende dal 30% al 25%; per la dichiarazione infedele dal 90-180 al 70% e, se non sono stati già avviati controlli, si potrà presentare fino al termine di decadenza della dichiarazione omessa.

Per le fatture inesistenti in reverse charge la sanzione sarà al 5%, a condizione che ci sia la buona fede.

Sono penalità applicabili solo per il futuro, quindi per gli illeciti commessi dal 1° settembre in poi: per le violazioni commesse fino al 31 agosto varrà l'attuale regime.

Ravvedimento operoso

Secondo il vigente articolo 13 del D. Lgs. 471/1997, chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Inoltre, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione di cui è ridotta alla metà, con una ulteriore riduzione ad 1/15 per ogni giorno di ritardo in caso di versamenti effettuati nei 15 giorni successivi alla scadenza.

Per effetto della modifica introdotta dal D. Lgs. 87/2024, la sanzione piena è ridotta al 25%. Ne consegue che in caso di ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione è pari al 12,5% (la metà di quella piena). Analoga proporzionale riduzione si determina per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni.

La mitigazione delle sanzioni in parola si applica anche nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, vale a dire nei casi della liquidazione automatica delle liquidazioni, nonché nelle ipotesi di controllo formale delle stesse.

La riduzione dell'aliquota sanzionatoria impatta anche sul calcolo del ravvedimento operoso *ex* articolo 13 del D. Lgs. 472/1997, in riferimento, ripetiamo, alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, vale a dire in relazione ai versamenti che scadono da tale data.

È il caso, ad esempio, delle ritenute operate nel mese di agosto, nonché dell'iva a debito relativa a tale mese, da versare entro il 16 settembre 2024.

Si potrà applicare anche il cumulo giuridico, in presenza di più illeciti (commessi dal 1° settembre). La percentuale di riduzione sarà determinata in relazione alla prima violazione e dovrebbe essere predisposto dall'Agenzia delle Entrate un software ad hoc, ad oggi non presente.

Riduzioni in base alla notifica

Con le nuove regole già vigenti in tema di contraddittorio preventivo obbligatorio (art. 6-*bis* dello Statuto del contribuente), che prevedono la notifica dello schema di provvedimento impositivo, la riduzione della sanzione varia proprio in funzione di tale notifica e della redazione o meno del verbale di constatazione. È prevista una riduzione:

- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo, non preceduto da un Pvc e senza che sia presentata istanza di adesione;
- a 1/5 del minimo, se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione (per esempio, Pvc) senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto impositivo;
- a 1/4 del minimo, se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo che segue un Pvc senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Violazioni meramente formali

Una delle modifiche normative ha interessato l'art. 6, comma 5-*bis* del D.Lgs n. 472/97 riguardante le violazioni meramente formali che non determinano l'irrogazione di alcuna sanzione. Tuttavia, affinché non scatti l'irrogazione di alcuna penalità è necessario che la violazione commessa non pregiudichi l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, senza incidere né sulla

determinazione della base imponibile, né sul tributo. Ciò anche in attuazione di quanto previsto dall'art. 10, comma 3 della L. n. 212/2000, cioè dal c.d. "Statuto del contribuente" che dispone la non irrogazione delle sanzioni per "mera violazione formale senza alcun debito d'imposta".

Il D.Lgs n. 87/2024 ha aggiunto nel corpo del predetto comma 5-*bis* la parola "concreto". Per effetto di tale modifica, la norma così dispone: "Non sono inoltre punibili 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".

Si tratta, nella sostanza, di un adeguamento della norma ai principi nel frattempo espressi dalla giurisprudenza e della prassi che ha fornito la definizione di "violazione meramente formale." In buona sostanza, affinché una violazione sia effettiva formale, e quindi non in grado di incidere sull'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate, è necessario effettuare una valutazione in concreto e non in astratto. Questa valutazione deve essere effettuata ex post.

La modifica della disposizione è sicuramente apprezzabile, anche se permane un'alea dovuta all'apprezzamento soggettivo da parte del verificatore. Si consideri, ad esempio, la tardiva comunicazione di una variazione dei dati Iva, da effettuarsi ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972. Si pone il problema di comprendere se la violazione commessa sia sanzionabile qualora il contribuente abbia assolto l'obbligo di comunicazione decorsi tre mesi dalla scadenza originaria senza fruire del ravvedimento operoso.

Sul punto, deve ritenersi che una volta effettuata la comunicazione, sia pure tardivamente, l'attività di controllo non venga in concreta ostacolata. Tuttavia, probabilmente deve giungersi ad una diversa conclusione qualora la medesima comunicazione venga effettuata tardivamente in prossimità dello spirare del termine decadenziale di cinque anni entro cui l'Agenzia delle entrate può verificare la posizione del contribuente. In questo caso, la violazione commessa, nonostante la successiva comunicazione dei dati variati, è in grado di ostacolare in concreto l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate. Pertanto, il contribuente potrà essere destinatario della sanzione pecuniaria prevista per tale tipologia di violazione.

Regole generali

Se ci sono 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.

La valutazione per fruirne non riguarderà più il confronto tra l'entità del tributo e quella della sanzione ma, più opportunamente, la violazione in sé rispetto all'importo della sanzione. È prevedibile quindi che non si confronterà più il solo dato numerico (tributo violato/sanzione) ma occorrerà considerare le circostanze della violazione rispetto all'entità della penalità irrogabile.

Finora, la possibilità di ridurre fino alla metà del minimo (non fino a 1/4, come avverrà col nuovo regime) c'era in circostanze che rendevano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione.

Ci sarà un'aggravante fino alla metà in casi di particolare gravità.

Inoltre, per maggior chiarezza, sulla base di quanto sopra accennato, si illustrano di seguito alcuni casi.

DICHIARAZIONE IMPOSTE SUI REDDITI

a) Omessa dichiarazione:

La sanzione dal 120 al 240% diventa fissa del 120%. Se non sono dovute imposte, sanzione da 250 a 1.000 euro.

b) Senza imposte:

Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

- c) Ritardata presentazione:
Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre i termini di decadenza, e comunque, prima della conoscenza di controlli, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista del 75%. Se non sono dovute imposte, si applica sanzione da 250 a 1.000 euro con possibile aumento fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.
- d) Infedele dichiarazione:
La sanzione dal 90% al 180% diventa fissa del 70% con un minimo di 150 euro, ed è aumentata dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.
- e) Dichiarazione integrativa:
Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini di decadenza, comunque, prima della conoscenza di controlli, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista del 50%. Se non sono dovute imposte, si applica sanzione di 150 euro.

DICHIARAZIONE IVA

- a) Omessa:
La sanzione dal 120 al 240% diventa fissa del 120% e con un minimo di euro 250.
- b) Regimi speciali:
Nel caso di presentazione della dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali entro tre anni dalla data in cui doveva essere presentata la sanzione dal 60 al 120% diventa 45%.
- c) Presentazione con ritardo:
Se la dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, la sanzione dal 30 al 60% diventa 25% con un minimo di 100 euro.
- d) Presentazione con ulteriore ritardo:
Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre i termini decadenziali e, comunque, prima della conoscenza di attività di controllo, si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione del 75%. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione minima di euro 250.
- e) Omessa dichiarazione da parte di chi effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta imposta:
Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre i termini di decadenza e comunque prima della conoscenza dell'attività di controllo, si applica la sanzione da 150 a 1.000 euro.
- f) Infedele dichiarazione:
La sanzione dal 90% al 180% diventa del 70% fissa con un minimo di 150 euro. Si applica l'aumento dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. L'aggravante si applica nei confronti del cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti solo se è provata la compartecipazione alla frode.
Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini di decadenza e, comunque, prima della conoscenza di attività di controllo si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione del 50%. Se non è dovuta imposta, si applica la sanzione di 150 euro.
- g) Rimborso eccedenza risultante da dichiarazione senza presupposti:
La sanzione del 30% diventa del 25%.

VERSAMENTI

a) Ritardati/omessi:

- sanzione del 25% e non più 30% per ritardi oltre i 90 giorni dall'ordinaria scadenza;
- sanzione del 12,5% per ritardi non superiori a 90 giorni (non più 15%);
- sanzione dello 0,83% (non più 1%) per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno per ogni giorno;

b) Crediti non spettanti:

Sanzione del 25% del credito non spettante. Si applica la sanzione di 250 euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che:

- Gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;
- La violazione sia rimossa entro il termine di 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.

c) Crediti inesistenti:

Sanzione del 70%. Nel caso di credito inesistente i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, la sanzione è aumentata dalla metà al doppio.

Cordiali saluti.

Gianluca Broglia