

Sistema sanzionatorio tributario: attuata la riforma delle sanzioni amministrative e penali

Articolo 1: Disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali

L'art. 1 del decreto delegato apporta alcune modifiche alla disciplina prevista per i **reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**, nonché **in materia di accertamento e di riscossione** delle imposte sui redditi.

Tra i principali interventi, l'art. 1:

- introduce la **definizione di crediti non spettanti e di crediti inesistenti**;
- prolunga i termini previsti per la configurazione del **reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate**, nonché di quella di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**, prevedendo altresì alcune **cause di esclusione**;
- prevede una **causa di non punibilità** del reato di **indebita compensazione di crediti non spettanti** nel caso di **obiettiva incertezza** circa la spettanza del credito;
- estende il perimetro di applicazione delle **cause di non punibilità** e delle **circostanze attenuanti** per alcuni delitti tributari;
- interviene sul **concorso tra norme penali e norme tributarie** al fine di razionalizzare il sistema sanzionatorio nel suo complesso e di adeguarlo al **principio del ne bis in idem**;
- dispone che in presenza di **reati tributari** l'Agenzia delle entrate, ricevuta comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale, è tenuta, senza ritardo, a fornire alla Procura **un'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria**;
- disciplina l'istituto della compensazione di crediti con somme dovute a titolo di sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati.

Definizione normativa del concetto di credito inesistente e non spettante. Non punibilità nell'indebita compensazione tramite crediti non spettanti (artt. 1 e 10-quater)

Il decreto introduce nell'art. 1, comma 1, del D. lgs. 74/2000 due nuove lettere, g-quater) e g-quinquies), le quali precisano la definizione di “**crediti inesistenti**” e di “**crediti non spettanti**”.

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 i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con **documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici**.

I **crediti non spettanti** sono:

- i crediti frutti **in violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti, ovvero, per la relativa eccedenza, quelli frutti **in misura superiore a quella stabilità** dalle norme di riferimento;
- i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su **fatti non rientranti** nella disciplina attributiva del credito per **difetto di ulteriori elementi o particolari qualità** richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- i crediti utilizzati in **difetto dei prescritti adempimenti amministrativi**, espressamente previsti **a pena di decadenza**.

La definizione delineata dal legislatore delegato va coordinata con la nuova previsione inserita nell'art. 10-quater del decreto del 2000, che punisce il **reato di indebita compensazione di crediti non spettanti**: il nuovo comma 2-bis prevede l'esclusione della punibilità per l'autore del reato quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono **condizioni di obiettiva incertezza** in ordine agli elementi specifici o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Va sottolineato che la causa di esclusione opera per la **sole indebite compensazioni effettuate con utilizzo di crediti non spettanti**, non per quelle realizzate mediante crediti inesistenti.

I reati di omesso versamento di ritenute certificate e dell'IVA. Cause di non punibilità (artt. 10-bis, 10-ter e 13)

Vengono sostituiti gli artt. 10-bis e 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, confermando le **soglie di rilevanza penale**, ma **prolungando i termini** previsti per la consumazione di entrambi i reati e introducendo **alcune cause di esclusione** non previste dalla normativa previgente.

Nello specifico, è ora punito con la **reclusione da sei mesi a due anni** chiunque non versa, **entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta** (prima: entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale) **ritenute risultanti dalla certificazione** rilasciata ai sostituiti per un **ammontare superiore a 150.000 euro** per ciascun periodo d'imposta, nel caso in cui:

- a) **il debito tributario non sia in corso di estinzione** mediante **pagamenti rateali**, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) in caso di **decadenza** dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, **l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a 50.000 euro.**

Analogamente, è punito con la **reclusione da sei mesi a due anni** chiunque non versa, **entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale** (prima: entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale), **l'imposta sul valore aggiunto** dovuta in base alla medesima dichiarazione per un **ammontare superiore a 250.000 euro** per ciascun periodo d'imposta, sempre se:

- a) **il debito tributario non è in corso di estinzione** mediante **pagamenti rateali**, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) in caso di **decadenza** dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, **l'ammontare del debito residuo è comunque superiore a 75.000 euro.**

I due reati “riscossivi” **non sono punibili** se il fatto dipende da **cause, non imputabili all'autore, sopravvenute** all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto (nuovo comma 3-bis, dell'art. 13 del D.lgs. n. 74/2000). A tal fine, il giudice deve tenere conto:

- della condizione di **crisi non transitoria di liquidità** dell'autore dovuta a inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche;
- della **non esperibilità** di misure idonee a fronteggiare la crisi.

Non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 13)

Con l'introduzione del comma 3-ter all'articolo 13 del Dlgs n. 74/2000, il legislatore delegato interviene in materia di **non punibilità per particolare tenuità del fatto**, prevista dall'art. 131-bis del Codice penale. Vengono individuati alcuni **indici specifici** che il giudice deve valutare per decidere se applicare o meno l'esenzione dalla punibilità nei reati fiscali, legati alla gravità effettiva del comportamento del contribuente e alle misure adottate per rimediare:

- Entità dello **scostamento** dell'imposta evasa rispetto alla **soglia di punibilità** prevista dalla legge;
- **Adempimento integrale del pagamento**, secondo il piano di rateizzazione concordato dal contribuente con l'Amministrazione finanziaria;
- Entità del **debito residuo**, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- Situazione di **crisi aziendale** rilevante, come prevista dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, tale circostanza può giustificare la non punibilità.

Art. 2: Modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

Le modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, introdotte dall'articolo 2 del decreto legislativo n. 87/2024, intervengono principalmente sugli **importi delle sanzioni**, che vengono, a seconda dei casi, diminuite, abolite o aumentate

Violazioni relative alle dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (art. 1)

Vengono rimodulate le **sanzioni** per i reati di **omessa** e **infedele dichiarazione**, con l'obiettivo di garantire una maggiore proporzionalità tra la condotta e la sanzione applicabile.

Dichiarazione omessa:

- La nuova sanzione è fissata al **120 per cento** delle imposte dovute; in precedenza, era stabilita in misura variabile, dal 120 per cento al 240 per cento delle somme non versate. Se non sono dovute imposte, resta la **sanzione da euro 250 a euro 1.000**.
- Se non sono dovute imposte, la sanzione può essere **aumentata fino al doppio** per i soggetti obbligati alla tenuta delle **scritture contabili**.
- Se la dichiarazione viene presentata **oltre i novanta giorni**, ma entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e prima di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia formale conoscenza, si applica una sanzione calcolata sull'ammontare delle imposte dovute, pari alla **sanzione per omesso o tardivo versamento** prevista dall'articolo 13, comma 1, **aumentata al triplo** (pari cioè **al 75 per cento**). Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro, elevabile fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle **scritture contabili**.

Dichiarazione infedele:

- La sanzione per **dichiarazione infedele** è stata ridotta al **70 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato**, con un **minimo di 150 euro**; in precedenza, la sanzione era stabilita tra il 90 per cento e il 180 per cento.
- Se viene presentata una **dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà**, non oltre i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia formale conoscenza, si applica, sull'ammontare delle imposte dovute, la sanzione per **omesso o tardivo versamento** prevista dall'articolo 13, comma 1, **aumentata al doppio** (quindi al **50 per cento**) se non sono dovute imposte, la sanzione è pari a 150 euro.
- La sanzione è aumentata **dalla metà al doppio** (in precedenza, solo alla metà) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di **documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**.
- È abrogata la maggiorazione di un terzo della sanzione in caso di violazioni riguardanti redditi prodotti all'estero.

Violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (art. 2)

Vengono modificate le **sanzioni** per i reati di **omessa e infedele dichiarazione**, sempre al fine di garantire una maggiore proporzionalità tra la condotta e la sanzione applicabile.

Dichiarazione omessa:

- Si applica la sanzione pari al **120 per cento** delle ritenute non versate (in precedenza, la sanzione era dal 120 per cento al 240 per cento), con un minimo di euro 250. Se le ritenute non dichiarate sono state **integralmente versate**, si applica una **sanzione compresa tra 250 e 2.000 euro**.
- Se la dichiarazione viene presentata con **ritardo superiore a novanta giorni**, ma entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e prima di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia formale conoscenza, si applica, sull'ammontare delle ritenute non versate, la sanzione per **omesso o tardivo versamento** prevista dall'articolo 13, comma 1, **aumentata al triplo** (pari, quindi, al **75 per cento**). Se **non sono dovute ritenute**, si applica la sanzione **da 250 a 2.000 euro**.

Dichiarazione infedele:

- Se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati è **inferiore a quello accertato**, si applica la **sanzione amministrativa del 70 per cento**

dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con un minimo di euro 250. In precedenza, la sanzione era stabilita tra il 90 per cento e il 180 per cento.

- Se viene presentata una **dichiarazione integrativa per rimuovere l'infedeltà** - non oltre i termini stabiliti per l'attività di accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo - sull'ammontare delle ritenute non versate si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, per l'**omesso o tardivo versamento, aumentata al doppio (50 per cento)**. Se **non sono dovute ritenute**, si applica la sanzione **minima di euro 250**.
- La sanzione è aumentata **dalla metà al doppio** - non più solo alla metà - quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di **documentazione falsa o mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente**.

Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi (art. 5)

Dichiarazione omessa:

- La nuova sanzione per **l'omessa presentazione della dichiarazione annuale** è fissata al **120 per cento** (prima: dal 120 al 240 per cento) dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un **minimo di euro 250**.
- Se la dichiarazione omessa viene presentata **oltre i 90 giorni**, ma entro i termini di decadenza dell'attività di controllo e, comunque, prima di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia formale conoscenza, si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione per **omesso o tardivo versamento** prevista dall'articolo 13, comma 1, **aumentata al triplo** (vale a dire, **il 75 per cento**). Se **non sono dovute imposte**, si applica la **sanzione minima di 250 euro**.

Dichiarazione infedele:

- Se dalla dichiarazione presentata risulta **un'imposta inferiore a quella dovuta**, ovvero **un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante**, si applica la sanzione amministrativa **del 70 per cento** - norma previgente: dal 120 al 240 per cento - della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, **con un minimo di 150 euro**.
- Se la violazione emerge dalla presentazione di una **dichiarazione integrativa** non oltre i termini stabiliti per l'attività di accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, sull'ammontare

dell'IVA dovuta versate si applica la sanzione prevista dall'articolo 13, comma 1, per l'omesso o tardivo versamento, aumentata al doppio (cioè il **50 per cento**). Se **non è dovuta imposta**, si applica la sanzione **minima di euro 150**.

- La sanzione è aumentata **dalla metà al doppio** – non più solo alla metà - 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'aumento della sanzione si applica nei confronti del **cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti** solo se è provata la sua **compartecipazione alla frode**.

Rimborsi IVA

Viene ridotta dal 30 al **25 per cento** la sanzione nei confronti di coloro che chiedono a **rimborso** l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione, **in assenza dei presupposti** richiesti dalla normativa IVA.

Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (art. 6)

- Per chi viola gli **obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA**, ovvero all'individuazione di prodotti determinati, la sanzione amministrativa è ora pari al **70 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato** nel corso dell'esercizio; la precedente sanzione era stabilita in misura variabile, oscillando tra il 90 e il 180 per cento. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una **imposta inferiore a quella dovuta**. Resta invece immutata la **sanzione da euro 250 a euro 2.000** per i casi in cui la violazione **non ha inciso** sulla corretta liquidazione del tributo (comma 1).
- Il cedente o prestatore che viola **obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette ad IVA o soggette all'inversione contabile**, è punito con sanzione amministrativa del **5 per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati**; la precedente sanzione era variabile, dal 5 al 10 per cento. Rimane ferma la sanzione amministrativa **da euro 250 a euro 2.000 quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito** (comma 2).
- Per le violazioni consistenti nella **mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei dati dei corrispettivi**, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con **dati incompleti o non veritieri**, la sanzione è pari, per

ciascuna operazione, al **70 per cento** (non più al novanta per cento) **dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso.**

- La sanzione prevista per chi **computa illegittimamente in detrazione** l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa è ridotta dal 90 al **70 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta.**

In caso di applicazione dell'imposta con **aliquota superiore a quella prevista** per l'operazione, o di **applicazione** dell'imposta **per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro.**

Salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo **il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ma per la sola imposta effettivamente dovuta** in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione effettuata.

Le sanzioni relative all'illegittima detrazione **non si applicano** se la violazione ha determinato una **dichiarazione infedele**, punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4, del medesimo decreto n. 471, cioè del 70 per cento della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con un minimo di 150 euro (comma 6).

- Il **cessionario o committente** che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi **senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare** da parte dell'altro contraente, viene ora punito con una sanzione amministrativa pari al **70 per cento dell'imposta, con un minimo di 250 euro**; la sanzione **non si applica** se il cessionario/committente provvede a **comunicare l'omissione o l'irregolarità** all'Agenzia delle Entrate - tramite gli strumenti da essa messi a disposizione - **entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare**. Inoltre, viene espressamente **escluso** l'**obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche** compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione da IVA derivanti da un requisito soggettivo dell'emittente non direttamente verificabile (comma 8).
- Si riduce, da 20.000 a **10.000 euro**, la **sanzione massima applicabile al cessionario o committente** che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, **omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile**, e viene fissato al cinque per cento dell'imponibile (prima: dal cinque al dieci per cento) l'aumento da applicare a tale sanzione - con un minimo di 1.000 euro - nel caso in cui l'operazione non risulti dalla contabilità.

- Se il cessionario o committente applicano l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta, che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette. Con la modifica apportata dal nuovo decreto, tale previsione trova applicazione in tutti i casi di operazioni inesistenti, anche ove astrattamente imponibili, ma il cessionario o committente è punito con una sanzione amministrativa del 5 per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro (in precedenza, era prevista una sanzione variabile dal cinque al dieci per cento dell'imponibile).

La responsabilità del cessionario/committente

La modifica apportata agli obblighi di regolarizzazione che gravano sul cessionario/committente, soggetto passivo IVA, nei casi di omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore, rappresenta una delle novità più discusse della riforma. Ricordiamo che il previgente art. 6, ai commi 8 e 9, disponeva che il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, avesse acquistato beni o servizi senza che fosse stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, per non essere punito con la sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta (con un minimo di 250 euro per ogni violazione), doveva provvedere a regolarizzare l'operazione, in caso di mancato ricevimento della fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, e, in caso di ricevimento di fattura irregolare, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione; la regolarizzazione richiedeva l'emissione di un documento sostitutivo/integrativo e il versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Con la riscrittura del comma 8 e l'abrogazione del comma 9, il decreto delegato – oltre a ridurre l'importo della sanzione – innova totalmente tale disciplina, poiché - in luogo della presentazione/trasmissione del documento avente i caratteri della fattura, il cessionario/committente è gravato di un obbligo di mera “comunicazione” all'Agenzia delle Entrate dell'omissione o dell'irregolarità - tramite “gli strumenti messi a disposizione dalla medesima”, secondo modalità che, ad oggi, non sono ancora state stabilite;

- l'adempimento va effettuato entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare, cioè entro termini molto più stringenti di quelli previamente consentiti;
- viene meno l'obbligo di pagamento dell'imposta o della maggiore imposta eventualmente dovuta.

Inoltre, viene introdotta una particolare causa di non punibilità, stabilendo che non compete al committente alcun “obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore

aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile”.

Come già sottolineato, la tematica della responsabilità del cessionario/committente dopo la riforma è uno dei punti su cui è più atteso l'intervento – che si spera imminente - dell'Agenzia delle Entrate.

Violazioni relative alle esportazioni (art. 7)

- Si prevede una riduzione degli importi della **sanzione a carico di chi effettua cessioni all'esportazione di beni senza addebito** d'imposta qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione Europea, a cura o per conto del **cessionario estero, non avvenga nel termine prescritto (novanta giorni)**, ora fissata nella misura del **50 per cento dell'imposta non applicata** (comma 1).
- Alla stessa sanzione viene assoggettato chi effettua cessioni intracomunitarie **di beni** senza addebito d'imposta qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e **il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna** (comma 1).
- Si riduce al **70 per cento** - anziché dal 100 al 200 per cento - la sanzione amministrativa a carico di coloro che effettuano **operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione d'intento**, fermo restando l'obbligo di pagamento del tributo (comma 3).
- La sanzione del **70 per cento** si applica **anche alle altre violazioni relative al plafond**, ivi compresa quella applicabile al cedente/prestatore che effettua cessioni o prestazioni in regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972, **senza avere prima riscontrato per via telematica** l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento (comma 3-bis e ss.)
- È ridotta al **70 per cento dell'imposta** che sarebbe dovuta anche la sanzione a carico di chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni **in dogana** relative a **cessioni all'esportazione**, indica **quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali**; la sanzione non si applica per le differenze quantitative non superiori al 5 per cento (comma 5).

Le modifiche all'art. 7 sono già state commentate nella nostra notizia VI38377 del 1° ottobre 2024.

Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni (art. 8)

- Si riducono gli importi delle sanzioni per **l'omissione o incompletezza riguardante l'indicazione di spese e di altri componenti negativi** di cui all'art. 110, comma 9-ter, del T.U.I.R.: si applica la sanzione amministrativa pari al **10 per cento dell'importo** complessivo non indicato nella dichiarazione dei

redditi, con **un minimo di 500 euro e un massimo di 30.000 euro** (anziché 50.000 euro).

- L'abbattimento del **limite massimo della sanzione a 30.000 euro** viene operato anche per l'**omessa o incompleta indicazione in dichiarazione dei redditi dei dividendi e delle plusvalenze** relativi a partecipazioni detenute in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a **regime fiscale privilegiato** e per l'**omessa o incompleta segnalazione in dichiarazione dei redditi della detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate** richiesta dall'art. 167, comma 8-*quater*, del T.U.I.R..

Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto (art. 11)

- Viene introdotto un **tetto massimo** alla sanzione prevista per l'**omessa o tardiva trasmissione dei corrispettivi giornalieri** o per la trasmissione con **dati incompleti o non veritieri** dei corrispettivi giornalieri che non abbia inciso sulla corretta liquidazione del tributo: la sanzione è di **euro 100 per ciascuna trasmissione**, ma entro il limite **massimo di euro 1.000** per ciascun trimestre.
- Diminuisce la sanzione massima per l'**omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze** e delle differenze negative di ammontare **superiore a 50.000 euro**, nonché delle **minusvalenze di ammontare complessivo superiore a cinque milioni di euro, derivanti da cessioni di partecipazioni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie**, ora punite con la **sanzione amministrativa del 10 per cento** delle minusvalenze non correttamente comunicate con un **minimo di 500 euro e un massimo di 30.000 euro** (anziché 50.000 euro).

Sanzioni accessorie in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto (art. 12)

- Si prevede che, in caso di irrogazione di una **sanzione amministrativa superiore a euro 50.000**, si applichi, secondo i casi, **una delle sanzioni accessorie** previste nel decreto legislativo recante i principi generali per le sanzioni amministrative in materia tributaria, per un periodo da tre a sei mesi. La durata delle sanzioni accessorie può essere elevata fino a dodici mesi, se la sanzione irrogata è superiore a euro 100.000.
- **Le soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie** vengono **dimezzate** nei confronti di chi, **nei tre anni successivi** al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso **in altra violazione della stessa indole**, non definita.

**Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione
(art. 13)**

- La sanzione comminata a chi **non esegue, in tutto o in parte, 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, viene ridotta dal 30 al **25 per cento** 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 **maggior imposta o una minore eccedenza detraibile**.
- Viene riscritto il quadro sanzionatorio relativo **all'utilizzo in compensazione dei crediti non spettanti e non esistenti**, come **ridefiniti** dalle nuove lettere *g-quater* e *g-quinquies* del primo comma dell'art. 1 del D.lgs. 74/2000.
- In caso di compensazione di un **credito non spettante**:
 - è comminata (salvo diverse disposizioni speciali) la sanzione pari al **25 per cento del credito utilizzato**, applicabile anche in caso in cui il credito sia utilizzato senza l'osservanza dei relativi adempimenti amministrativi - non previsti a pena di decadenza - e le violazioni non siano state rimosse nei tempi richiesti per la regolarizzazione;
 - si applica la **sanzione di 250 euro** quando il credito è utilizzato in **difetto dei prescritti adempimenti amministrativi** di carattere strumentale, sempre che:
 - a) gli adempimenti **non siano previsti a pena di decadenza**;
 - b) 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 medesima.
- In caso di utilizzo di un **credito inesistente**:
 - si applica la sanzione pari al **70 per cento** del credito utilizzato in compensazione;
 - la sanzione del 70 per cento è **aumentata dalla metà al doppio**, qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito inesistente siano oggetto di **rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici**.

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

L'art. 3 del decreto delegato apporta numerose modifiche al D.lgs. n. 472 del 1997, che contiene le **disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie**.

Tra i principali interventi, l'articolo 3:

- introduce i **principi di proporzionalità e offensività** nel sistema sanzionatorio tributario;
- prevede espressamente la **responsabilità delle società e degli enti** per la violazione di norme tributarie;
- **esclude la punibilità** se il contribuente si adeguà alle **indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria** con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provvede a regolarizzare la sua posizione;
- modifica la **disciplina della continuazione e del concorso di violazioni**;
- rimodula le sanzioni dovute nel caso di **ravvedimento operoso** del contribuente;
- estende a ulteriori ipotesi l'applicazione della disciplina che consente di **accelerare l'irrogazione di sanzioni**;
- elimina il limite massimo di sei mesi previsto per le **sanzioni accessorie** consistenti in misure di interdizione e sospensione.

Sanzioni amministrative (art. 2)

Viene introdotto un **principio di responsabilità delle società e degli enti** per la violazione di norme tributarie, innovativo rispetto al passato: in linea con la normativa vigente in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, si consente che vengano irrogate sanzioni anche nei confronti di queste ultime (e non nei confronti delle persone fisiche che hanno commesso la violazione).

Dopo il comma 2, in base al quale la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, viene infatti aggiunto un nuovo comma 2-bis, il quale prevede che **la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti**, con o senza personalità giuridica, soggetti a IRPEF o IRES (artt. 5 e 73 del T.U.I.R.), **viene imputata esclusivamente a carico della società o ente**.

Cause di non punibilità (art. 6)

- Si precisa che **non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio “concreto”** (termine non presente nella precedente formulazione del comma 5-bis dell'articolo) **all'esercizio delle azioni di controllo** e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo; pertanto, la violazione che cagiona un mero pregiudizio astratto all'azione di controllo non è più punibile.
- Viene poi introdotto un nuovo comma 5-ter, ai sensi del quale **non è punibile il contribuente che si adeguà alle indicazioni rese dall'Amministrazione**

finanziaria con le circolari interpretative e applicative e i documenti di consulenza giuridica **e provvede**, entro i sessanta giorni successivi alla pubblicazione delle stesse, **alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta**, sempre che la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Criteri di determinazione della sanzione (art. 7)

- Viene modificata la disciplina della “**recidiva**”: in caso di **reiterazione di violazioni**, la sanzione può essere aumentata **fino al doppio** (in precedenza, la maggiorazione era fino alla metà); l’incremento si applica qualora il contribuente incorra in **un’altra violazione della stessa indole nei tre anni successivi** alla definitività della sentenza o dell’atto che l’ha accertata, che non venga definita con il ravvedimento operoso o con l’adesione ai verbali di constatazione.
- La sanzione - fissa, proporzionale o variabile - può essere **ridotta fino a un quarto** se ricorrono circostanze che rendano evidente la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile; può essere **aumentata fino alla metà** in caso di particolare gravità o se ricorrono altre circostanze.
- Si prevede che, in caso di **presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza** del relativo termine, la sanzione - salve eventuali diverse disposizioni specifiche - è **ridotta a un terzo**, anziché della metà.

Responsabili per la sanzione amministrativa (art. 11)

I commi 1, 3, 5, 6 e 7 dell’art. 11 sono modificati, al fine di coordinare la disciplina della responsabilità per la sanzione con quanto previsto dalla riformulazione dell’art. 2, che ascrive la **responsabilità per la sanzione direttamente alle persone giuridiche**.

Concorso di violazioni e continuazione (art. 12)

- Si modifica il comma 1, specificando che **la pena applicabile al concorso di violazioni è estesa alla commissione di violazioni anche sostanziali**: in base al nuovo testo, è punito con **la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio**, chi, con **una sola azione od omissione**, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero **commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni** - non più diverse violazioni “formali” - della medesima disposizione,

con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.

- Si precisa che, in presenza di **violazioni rilevanti ai fini di più tributi**, **l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave, incrementata di un quinto**.
- Il contenuto del previgente comma 5 dell'articolo viene modificato e trasfuso in due commi: il comma 5 prevede espressamente che, nel caso di concorso e continuazione, **quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo**. Se le violazioni di cui al periodo precedente rilevano anche ai fini di **più tributi**, **l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione già aumentata** per i casi di concorso e continuazione ai sensi del novellato comma 3.
- In base al nuovo comma **5-bis**, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede, determina **la sanzione complessiva** tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.
- Si precisa che, come nei casi di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, **anche nel caso di ravvedimento operoso**, le disposizioni sulla determinazione di una **sanzione unica** in caso di progressione o di medesima risoluzione si applicano **separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta**;
- Le previsioni sulla sanzione unica nel caso di concorso o continuazione si applicano **separatamente** rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

Ravvedimento (art. 13)

- Vengono **ritoccate le misure della riduzione sanzionatoria** che opera nel caso in cui il contribuente proceda al ravvedimento operoso. Restano **inalterate le riduzioni ad un decimo, un nono ed un ottavo della sanzione minima**, nella casistica già contemplata dall'art. 13 pre-riforma.
- Viene riformata la lettera b-*bis* del comma 1: **la riduzione ad un settimo del minimo** opera anche se la regolarizzazione di errori od omissioni avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione, oppure oltre un anno dall'omissione o dall'errore** se non sono previste dichiarazioni periodiche, **alla sola condizione che la regolarizzazione avvenga prima di ogni contestazione** (in precedenza, la riduzione al settimo valeva solo 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 dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore).
- Le modifiche alla lettera b-*ter*, invece, consentono di ridurre la sanzione ad **un sesto del minimo** se la regolarizzazione avviene **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**.
- La lettera b-*quater* modifica l'ipotesi che consente di ridurre la sanzione ad **un quinto del minimo**, operante se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la constatazione della violazione**: per avere tale riduzione, non deve essere stata inviata comunicazione di adesione al verbale di constatazione e, comunque, la regolarizzazione deve avvenire prima della comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo.
- La nuova lettera b-*quinquies* prevede **la riduzione ad un quarto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto inviato nella fase di contraddittorio preventivo relativo alla violazione constatata con verbale**, ma senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.
- Si prevede quindi la riduzione della sanzione **ad un decimo del minimo** di quella prevista per **l'omissione della presentazione della dichiarazione**, se questa viene presentata con **ritardo non superiore a novanta giorni** (in precedenza: trenta giorni). Viceversa, nel caso di presentazione della

dichiarazione con un **ritardo superiore a novanta giorni**, la riduzione della sanzione è, in ogni caso, **esclusa**.

- Infine, viene introdotto un nuovo comma 2-bis all'articolo 13, destinato a disciplinare **l'applicazione dell'istituto della continuazione e del concorso in sede di ravvedimento operoso**: se la sanzione è calcolata applicando la disciplina della continuazione e del concorso, per individuare le percentuali di riduzione si richiede di fare riferimento **al momento di commissione della prima violazione**. La sanzione su cui applicare le predette percentuali di riduzione - calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate - è **fissata in misura pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'art. 12 per la fattispecie oggetto di regolarizzazione**. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter, b-quater e b-quinquies, si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.

Continuazione e concorso delle violazioni e ravvedimento operoso

Una delle **novità di maggior rilievo** del decreto legislativo di riforma delle sanzioni tributarie è la possibilità di applicare la **disciplina del concorso di violazioni e della continuazione**, come revisionata dal decreto, **in sede di ravvedimento operoso** (oltre che nell'ambito degli altri istituti deflattivi dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, già contemplati). Pertanto, diversamente da quanto accadeva ante-riforma, **il contribuente potrà applicare in via autonoma il cumulo, per singolo periodo d'imposta e per lo stesso tributo**.

In effetti, la regolarizzazione di violazioni plurime - ad esempio, infrazioni ripetute in tema di fatturazione omessa o irregolare - si rivelava **antieconomico**, poiché il contribuente doveva sanare **ogni singola infrazione**, senza poter far ricorso all'istituto del cumulo giuridico, la cui applicazione era riservata all'Agenzia delle Entrate nell'ambito dell'attività di accertamento.

In forza del principio del cumulo, con **il nuovo ravvedimento operoso - applicabile alle sole violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024 - la penalità diventa unica**, calcolata partendo dalla **sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, incrementata di un quarto**; alla sanzione così determinata è possibile applicare le **riduzioni** previste dal ravvedimento, prendendo come riferimento, al fine di individuare la **misura della riduzione, la data di commissione della prima violazione**.

Peraltro, va segnalato che tale novità, per il suo impatto, è uno degli aspetti della riforma per i quali è maggiormente atteso l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate, di estrema rilevanza anche sul piano più strettamente operativo: poiché i contribuenti sono chiamati ad effettuare calcoli in **autoliquidazione** di rilevante complessità, lo stesso art. 13 prevede la possibilità che la sanzione sia calcolata anche con l'ausilio delle “*procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate*”, ad oggi ancora mancanti.

Articolo 4: Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti

L'art. 4 **aggiorna le sanzioni amministrative** relative a violazioni concernenti le imposte di registro, sulle successioni, ipotecaria, di bollo, sugli spettacoli, la tassa sulle concessioni governative, nonché le violazioni delle disposizioni tributarie in materia di assicurazioni, **riducendo l'ammontare di talune sanzioni** o mantenendo la sola sanzione minima in alcuni casi di sanzioni variabili tra un importo minimo e massimo, oltre ad **adeguaare all'euro** le somme fisse indicate nelle norme oggetto di modifica.

Imposta di registro: modifiche al D.P.R. n. 131/1986 (Testo unico dell'Imposta di registro)

A seguito della modifica all'articolo 69 del D.P.R. n. 131, **per l'omessa richiesta di registrazione degli atti e dei fatti rilevanti o per l'omessa denuncia di eventi successivi alla registrazione** viene mantenuta la sola sanzione amministrativa “base”, pari al **120 per cento dell'imposta dovuta**, in luogo della possibilità di applicare una sanzione dal 120 per cento al 240 per cento. Se la richiesta è effettuata **con un ritardo non superiore a trenta giorni**, si applica la **sanzione pari al 45 per cento** di quanto dovuto; viene meno la possibilità di applicare una sanzione dal 60 per cento al 120 per cento e si sopprime l'ammontare minimo di 200 euro.

L'insufficiente dichiarazione del valore di beni immobili, diritti reali immobiliari, aziende e diritti reali su di esse, prevista dall'art. 71, è ora punita con la **sanzione pari al 70 per cento della maggiore imposta dovuta**, riducendo la previgente sanzione, fissata tra il 100 e il 200 per cento della maggiore imposta. È confermato che la sanzione si applica quando il valore definitivamente accertato dei beni o diritti, ridotto di un quarto, supera quello dichiarato, mentre per i beni e i diritti non sottoposti a rettifica di cui al quarto comma dell'articolo 52, la sanzione si applica anche se la differenza non è superiore al quarto del valore accertato.

In caso di **occultazione del corrispettivo** (art. 72), si applica la **sanzione del 120 per cento dell'imposta della differenza tra l'imposta dovuta e quella già applicata** in base al corrispettivo dichiarato, anziché la sanzione dal 120 per cento al 240 per cento.

Imposta ipotecaria: modifiche al D.lgs. n. 347/1990

Viene ridotta la sanzione prevista per **chi omette la richiesta di trascrizione o le annotazioni obbligatorie**, ora punito con la sanzione amministrativa non più oscillante tra il 100 al 200 dell'imposta, ma **dell'80 per cento dell'imposta**; in caso di **ritardo non superiore a trenta giorni**, si applica la sanzione amministrativa pari al 45 per cento dell'ammontare delle imposte dovute (in precedenza: dal 50 al 100 per cento).

Imposta di bollo: modifiche al D.P.R. n. 642/1972

La modifica all'art. 25 del decreto n. 642 fissa la **sanzione per omesso od insufficiente pagamento** in misura pari **all'80 per cento dell'imposta di bollo dovuta**, in luogo della previgente sanzione, oscillante tra il 100 per cento e il 500 per cento.

La stessa modifica è operata per **l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio**, punita con la sanzione pari all'80 per cento dell'imposta dovuta, anziché con la sanzione variabile dal 100 per cento al 200 per cento.

Tassa sulle concessioni governative: modifiche al D.P.R. n. 641/1972

Chi esercita un'attività per la quale è necessario un atto soggetto a tassa sulle concessioni governative **senza aver ottenuto l'atto stesso o assolta la relativa tassa** viene ora punito con la sanzione amministrativa del **90 per cento** della tassa medesima, ridotta rispetto alla precedente misura dal 100 al 200 per cento.

Art. 5: Disposizioni transitorie e finali

Come già sottolineato, le **disposizioni contenute nell'art. 1** si applicano fin dall'entrata in vigore del decreto delegato (**29 giugno 2024**).

Tutte le altre disposizioni si applicano alle **violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**, anche in caso di modifica a favore del contribuente (in **deroga al principio del favor rei**).