

7 novembre 2024

La riforma delle sanzioni tributarie

(D.Lgs. 87/2024)



Panoramica generale

Il Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024 -in attuazione della legge delega per la riforma fiscale- mira a riformare complessivamente il sistema sanzionatorio tributario, **riducendo l'afflittività delle sanzioni** e rendendo il sistema repressivo **più proporzionato** rispetto alla gravità delle violazioni commesse.

Vengono apportate variazioni sia alle **sanzioni amministrative** (D.Lgs. 471 e 472 del 1997) che a quelle **penali** (reati tributari di cui al D.Lgs 74 del 2000).

Il c.d. decreto sanzioni si applica alle violazioni commesse **a partire dal 1° settembre 2024**.



Modifiche al D.Lgs. 471/1997

Le modifiche più rilevanti attengono alle disposizioni relative alle **sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi**, contenute nel D.Lgs. 471/1997.

Il decreto sanzioni apporta una **riduzione delle misure edittali**, disciplinando in particolar modo le c.d. **violazioni dichiarative** (omessa, infedele e ritardata presentazione della dichiarazione).

Di seguito, si presenta un riepilogo delle principali novità introdotte al D.Lgs. 471/1997.

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Omessa dichiarazione (imposte sui redditi ed IRAP)	Art. 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997	120% - 240% (minimo 250€)	120%* (minimo 250€)
Infedele dichiarazione (imposte sui redditi ed IRAP)	Art. 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997	90% - 180%	70%** (minimo 150€)
Infedele dichiarazione realizzata mediante documentazione falsa o operazioni inesistenti	Art. 1, comma 3, D.Lgs. 471/1997	135% - 270%	105% - 140%
Omessa o infedele dichiarazione relativa a redditi prodotti all'estero	Art. 1, comma 8, D.Lgs. 471/1997	120% - 240%	Abrogata
Omessa dichiarazione del sostituto d'imposta	Art. 2, comma 1, D.Lgs. 471/1997	120% - 240% (minimo 250€)	120%* (minimo 250€)

* Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti per l'accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica la **sanzione del 75%**.

** Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti per l'accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica la **sanzione del 50%**.

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Infedele dichiarazione del sostituto d'imposta	Art. 2, comma 2, D.Lgs. 471/1997	90% - 180% (minimo 250€)	70%** (minimo 250€)
Infedele dichiarazione del sostituto d'imposta mediante documentazione falsa o condotte fraudolente	Art. 2, comma 2-bis, D.Lgs. 471/1997	135% - 270% (minimo 250€)	105% - 140% (minimo 250€)
Omessa dichiarazione IVA	Art. 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997	120% - 240%	120%* *** (minimo 250€)
Infedele dichiarazione IVA	Art. 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997	90% - 180%	70%** (minimo 150€)
Infedele dichiarazione IVA realizzata mediante documentazione falsa o operazioni inesistenti	Art. 5, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997	135% - 270%	105% - 140% (minimo 150€)

* Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini stabiliti per l'accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica la **sanzione del 75%**.

** Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti per l'accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica la **sanzione del 50%**.

*** Per soggetti che applicano i regimi speciali di cui all'art. 70.1 (IVA all'importazione) e agli artt. 74 quinquies – 74 septies (Gruppi IVA) D.P.R. 633/1972 si applica la **sanzione del 45%** (minimo 200€) se la dichiarazione è presentata entro tre anni e la **sanzione del 25%** (minimo 100€) se è presentata entro l'anno successivo.

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile in assenza di presupposti	Art. 5, comma 5, D.Lgs 471/1997	30%	25%
Violazione di obblighi relativi a documentazione, registrazione ed individuazione di operazioni soggette a IVA	Art. 6, comma 1, D.Lgs 471/1997	90% - 180%	70%
Violazione di obblighi inerenti a documentazione e registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a IVA	Art. 6, comma 2, D.Lgs 471/1997	5% - 10% dei corrispettivi non documentati o non registrati	5% dei corrispettivi non documentati o non registrati
Omessa, non tempestiva o infedele memorizzazione o trasmissione dei dati dei corrispettivi relativi al commercio al minuto, ai fini IVA	Art. 6, comma 2-bis, D.Lgs 471/1997	90% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso	70% dell'imposta corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso
Omessa regolarizzazione del cessionario	Art. 6, comma 8, D.Lgs 471/1997	100% (minimo 250€)	70% (minimo 250€)

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Omesso c.d. <i>reverse charge</i>	Art. 6, comma 9-bis, D.Lgs 471/1997	500€ - 20.000€ (o 5% - 10% se l'operazione non risulta dai libri contabili, con un minimo di 1.000€)	500€ - 10.000€ (o 5% - 10% se l'operazione non risulta dai libri contabili, con un minimo di 1.000€)
Violazioni relative alle esportazioni, fuori dai termini prescritti	Art. 7, comma 1, D.Lgs 471/1997	50% - 100%	50%
Esportazioni con omessa o falsa dichiarazione d'intento	Art. 7, commi 3 e 5, D.Lgs 471/1997	100% - 200%	70%
Violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni	Art. 8 D.Lgs 471/1997	10% 500€ - 50.000€	10% 500€ - 30.000€
Violazione degli obblighi degli operatori finanziari	Art. 10 D.Lgs 471/1997	2.000€ - 21.000€	1.500€ - 15.000€
Omessa, tardiva o infedele trasmissione dei corrispettivi giornalieri	Art. 11, comma 2-quinquies, D.Lgs 471/1997	-	Limite di 1.000€ per ciascun trimestre

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Omessa, incompleta o infedele comunicazione delle minusvalenze e delle differenze negative superiori a 50.000€	Art. 11, comma 4-bis, D.Lgs 471/1997	Fino a 50.000€	Fino a 30.000€
Ritardati od omessi versamenti diretti*	Art. 13, comma 1, D.Lgs 471/1997	30% (15% per ritardi fino a 90 giorni)	25% (12,5% per ritardi fino a 90 giorni)
Utilizzo in compensazione di credito non spettante	Art. 13, comma 4-bis, D.Lgs 471/1997	30%	25%

* La violazione fa riferimento, in particolare, a fattispecie di ritardato o omesso versamento in acconto, versamento periodico, 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-.

Violazione	Norma di riferimento	Sanzione previgente	Sanzione attuale
Utilizzo in compensazione di credito inesistente	Art. 13, comma 5, D.Lgs 471/1997	100% - 200%	<p>70% se mancano i requisiti soggettivi o oggettivi</p>
			<p>105% - 140% se i requisiti soggettivi o oggettivi sono rappresentati fraudolentemente</p>
			<p>250€ in difetto degli adempimenti amministrativi strumentali, purché: a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza; b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di commissione della violazione, o, in assenza, entro un anno.</p>

Modifiche al D.Lgs. 472/1997

Il *decreto sanzioni* apporta delle variazioni anche alle «disposizioni generali» in materia di **sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie** (D.Lgs. 472/1997), introducendo nuove cause di non punibilità; rideterminando i criteri di calcolo in caso di recidiva e di sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile; aggiornando la disciplina in materia di concorso di violazioni e continuazione, nonché in tema di **ravvedimento operoso**.

Ravvedimento operoso

Per il ravvedimento operoso viene introdotto un abbattimento delle sanzioni nelle fattispecie di invio di **schemi d'atto**, come di seguito indicato.

Regolarizzazione degli errori e delle omissioni	Riduzione delle sanzioni
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore.	1/7 del minimo
Dopo la comunicazione dello schema d'atto, non preceduto da PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.	1/6 del minimo
Dopo l'emissione di PVC, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e comunque prima della comunicazione dello schema d'atto.	1/5 del minimo
Dopo la comunicazione dello schema d'atto, relativo alla violazione constatata con PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.	1/4 del minimo

Nell'ipotesi di **cumulo giuridico** per più violazioni la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La riduzione viene esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un **ritardo superiore a 90 giorni**.

Modifiche alle sanzioni penali

Vengono altresì modificate le disposizioni **sui reati in materia di imposte sui redditi ed IVA** (D.Lgs. 74/2000), attraverso: l'introduzione di una definizione legislativa di «crediti d'imposta inesistenti» e «non spettanti»; la previsione di cause di non punibilità connesse al pagamento del debito tributario per omesso versamento e per particolare tenuità del fatto; la variazione dei parametri che determinano la data di consumazione e le circostanze che escludono il reato di omesso versamento; nonché la modifica delle circostanze attenuanti, in un'ottica di *favor rei*.



Approfondimenti

Il presente documento sintetizza i punti focali della riforma sulle sanzioni, esulando da un'analisi dettagliata sulle singole fattispecie, che potranno essere oggetto di puntuali approfondimenti.

Adacta rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento in ordine al contenuto del presente documento e per l'analisi di specifiche casistiche.



Adacta Tax & Legal

Strada Marosticana, 6/8,
36100 Vicenza – Italia

Via Visconti di Modrone, 21,
20122 Milano – Italia

+39.0444.228000

info@adacta.it

adacta.it

