

Lì, 02/10/2024

CIRCOLARE 837/24

OGGETTO: LE NUOVE SANZIONI APPLICABILI DALL'1.9.2024

Con la pubblicazione sulla G.U. 28.6.2024, n. 150 del D.Lgs. n. 87/2024, emanato in attuazione della Riforma fiscale, sono entrate in vigore le nuove disposizioni relative al **sistema sanzionatorio tributario**.

Nel complesso il Legislatore ha introdotto una **riduzione delle sanzioni applicabili**, in particolare, con riferimento alle seguenti fattispecie:

- omessa / tardiva / infedele dichiarazione;
- omessi / tardivi versamenti di imposte;
- compensazione crediti d'imposta inesistenti / non spettanti;
- omessa / infedele fatturazione;
- errata / indebita detrazione IVA a credito.

In merito alle disposizioni generali contenute nel D.Lgs. n. 472/97, modificato dall'art. 3 del citato D.Lgs. n. 87/2024, vanno evidenziate in particolare le seguenti novità:

- la sanzione relativa al rapporto tributario di società ed enti, con / senza personalità giuridica, è imputata esclusivamente a carico della società / ente. Resta fermo, nella fase della riscossione, la responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal Codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica;
- la disciplina delle violazioni / sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e offensività;
- per definire il carattere meramente formale di una violazione (e quindi la non sanzionabilità della stessa) è necessario che non arrechi concreto pregiudizio alle azioni di controllo;
- non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni di prassi dell'Amministrazione finanziaria, provvedendo entro i successivi 60 giorni dalla pubblicazione della stessa a presentare una dichiarazione integrativa / versare l'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata / ambito di applicazione della norma;
- in caso di reiterazione delle violazioni della stessa indole, nei 3 anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza / inoppugnabilità dell'atto, la sanzione è ora aumentata fino al doppio (in precedenza, fino alla metà);
- nel caso in cui sia manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, quest'ultima è ridotta fino ad un quarto (in precedenza, fino alla metà del minimo);

12037 SALUZZO (CN)
Via Martiri Liberazione, 46
Tel. 0175.41253
Fax 0175.44248
sede.saluzzo@enti-rev.it

12037 SALUZZO (CN)
Via Bagni, 1/A
Tel. 0175.217342
tributi@enti-rev.it

12100 CUNEO
Piazza Galimberti, 2
Tel. 0171.698502
sede.cuneo@enti-rev.it

12051 ALBA (CN)
Piazza Cristo Re, 14 - 3° piano
Tel. 0173.284824
Fax 0173 380545
sede.alba@enti-rev.it

10138 TORINO
Via Susa, 31
Tel. 011.4340002

- in caso di presentazione di una dichiarazione / denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del termine, la sanzione è ridotta ad un terzo (in precedenza, della metà);
- il cumulo giuridico trova applicazione per tutti i casi in cui con diverse azioni sono commesse violazioni della stessa disposizione, a prescindere dal fatto che trattasi o meno di violazioni formali;
- in presenza di violazioni della stessa indole che rilevano ai fini di più tributi il cumulo prevede che l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave aumentata di un quinto;
- in presenza di violazioni della stessa indole riferite a più anni il cumulo prevede che l'aumento da un quarto al doppio si applica alla sanzione più grave aumentata dalla metà al triplo;
- il cumulo giuridico è applicabile non solo all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale ma anche in caso di ravvedimento. Per tali fattispecie le disposizioni relative alla determinazione della sanzione unica saranno applicate separatamente per ciascun tributo / periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo;
- confermando che entro il termine previsto per la proposizione del ricorso è possibile definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali ovvero delle misure fisse / proporzionali è disposto che le somme dovute possono essere versate in forma rateale (max 8 rate trimestrali / 16 rate trimestrali se le somme sono superiori a € 50.000), con applicazione degli interessi sulle rate successive alla prima.

NUOVE SANZIONI IN MATERIA DI II.DD. / IRAP / IVA

Si propongono, nella pagina seguente, le nuove misure delle sanzioni in materia di II.DD. / IRAP / IVA, contenute nel D.Lgs. n. 471/97, come modificato dall'art. 2, D.Lgs. n. 87/2024.

Sanzioni violazioni dichiarazione REDDITI / IRAP			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 1, comma 1	Dichiarazione omessa	dal 120% al 240% imposte dovute, minimo € 250	120% imposte dovute, minimo € 250
	senza imposte dovute	da € 250 a € 1.000 (1)	da € 250 a € 1.000 (1)
	Dichiarazione omessa presentata entro la dichiarazione del periodo d'imposta successivo (2)	dal 60% al 120% imposte dovute, minimo € 200	--
	senza imposte dovute	da € 150 a € 500 (1)	--
Art. 1, comma 1-bis	Dichiarazione omessa presentata oltre 90 gg. ma entro termine accertamento (3) (4)	--	75% imposte dovute
	senza imposte dovute	--	da € 250 a € 1.000 (1)
Art. 1, comma 2	Dichiarazione infedele	dal 90% al 180% maggior imposta dovuta / differenza credito utilizzato	70% maggior imposta dovuta / differenza credito utilizzato, minimo € 150
Art. 1, comma 3	Dichiarazione infedele con utilizzo di documentazione falsa / operazioni inesistenti / mediante artifici / raggiri / condotte simulatorie o fraudolente	dal 135% al 270% maggior imposta dovuta / differenza credito utilizzato	dal 105% al 140% maggior imposta dovuta / differenza credito utilizzato, minimo € 150
Art. 1, comma 2-bis	Dichiarazione infedele con presentazione dichiarazione integrativa entro termine accertamento (4) (5)	--	50% maggior imposta dovuta / differenza credito utilizzato
	senza imposte dovute	--	€ 150
Art. 1, comma 8	Dichiarazione omessa / infedele redditi prodotti all'estero	Sanzioni aumentate di 1/3	--

- (1) Aumentate fino al doppio ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.
- (2) Prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.
- (3) 31.12 settimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 43, DPR n. 600/73.
- (4) Prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo.
- (5) 31.12 quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 43, DPR n. 600/73.

Sanzioni violazioni dichiarazione IVA			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 5, comma 1	Dichiarazione omessa	dal 120% al 240% IVA dovuta, minimo € 250	120% IVA dovuta, minimo € 250
	Dichiarazione omessa presentata entro la dichiarazione del periodo d'imposta successivo (6)	dal 60% al 120% imposte dovute, minimo € 200	--
Art. 5, comma 1-bis	Dichiarazione omessa presentata oltre 90 gg. ma entro termine accertamento (7) (8)	--	75% IVA dovuta
	senza imposte dovute	--	€ 250
Art. 5, commi 4 e 4-ter	Dichiarazione infedele	dal 90% al 180% maggior IVA dovuta / differenza di credito utilizzato	70% maggior IVA dovuta / differenza di credito utilizzato, minimo € 150
		dal 30% al 60% se maggior IVA / minor credito inferiore al 3% dell'IVA / credito e comunque inferiore a € 30.000	46,67% se maggior IVA / minor credito inferiore al 3% dell'IVA / credito e comunque inferiore a € 30.000
Art. 5, comma 4.1	Dichiarazione infedele con presentazione dichiarazione integrativa entro termine di accertamento (8) (9)	--	50% IVA dovuta
	senza imposte dovute	--	€ 150
Art. 5, comma 4-bis	Dichiarazione infedele con utilizzo di documentazione falsa / operazioni inesistenti / mediante artifici / raggiri / condotte simulatorie o fraudolente	dal 135% al 270% maggior IVA dovuta / differenza di credito utilizzato	dal 105% al 140% maggior IVA dovuta / differenza di credito utilizzato nei confronti dell'acquirente / committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti con compartecipazione alla frode
Art. 5, comma 5	Rimborso credito IVA in assenza di presupposti	30% credito rimborsato	25% credito rimborsato

(6) Prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

(7) 31.12 settimo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 57, DPR n. 633/72.

(8) Prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo.

(9) 31.12 quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ex art. 57, DPR n. 633/72.

Sanzioni violazioni documentazione / registrazione operazioni imponibili			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 6, comma 1	Omessa documentazione / registrazione operazioni imponibili (10)	dal 90% al 180% IVA non correttamente documentata / registrata, minimo € 500	70% IVA non correttamente documentata / registrata, minimo € 300
	Omessa documentazione / registrazione operazioni imponibili con imposta inferiore a quella dovuta (10)		
Art. 6, comma 2	Omessa documentazione / registrazione operazioni non imponibili / esenti / non soggette / soggette a reverse charge	dal 5% al 10% corrispettivi non documentati / non registrati, minimo € 500	5% corrispettivi non documentati / non registrati, minimo € 300
Art. 6, comma 2-bis	• Mancata / non tempestiva trasmissione / memorizzazione corrispettivi giornalieri • memorizzazione / trasmissione dati incompleti / non veritieri	90% IVA importo non memorizzato / trasmesso, minimo € 500	70% IVA importo non memorizzato / trasmesso, minimo € 300
Art. 6, comma 3	Mancata emissione ricevute fiscali / scontrini fiscali o documenti di trasporto / emissione di documenti per importi inferiori	90% IVA importo non documentato, minimo € 500	70% IVA importo non documentato, minimo € 300
	Omessa annotazione sull'apposito registro dei corrispettivi in caso di mancato / irregolare funzionamento degli apparecchi / misuratori fiscali		
Art. 6, comma 6	Illegittima detrazione IVA	90% IVA detratta	70% IVA detratta
	Applicazione IVA superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente / prestatore	da € 250 a € 10.000 nei confronti dell'acquirente / committente fermo restando il diritto alla detrazione (11)	--
	Applicazione IVA superiore a quella effettiva per operazioni esenti / non imponibili / non soggette erroneamente assolta dal cedente / prestatore	--	da € 250 a € 10.000 nei confronti dell'acquirente / committente fermo restando il diritto alla detrazione (12) (13)

Art. 6, comma 9-bis	Omessi adempimenti reverse charge da parte dell'acquirente / committente (se risulta dalla contabilità)	da € 500 a € 20.000	da € 500 a € 10.000
	Omessi adempimenti reverse charge da parte dell'acquirente / committente (se non risulta dalla contabilità)	dal 5% al 10% imponibile, minimo € 1.000	5% imponibile, minimo € 1.000
	Omessi adempimenti reverse charge da parte dell'acquirente / committente per fatture ricevute da fornitori nazionali / esteri (in caso di totale / parziale indebitabilità)	dal 90% al 180% maggior IVA dovuta / differenza credito utilizzato 90% IVA detratta	70% IVA detratta (13)
Art. 6, comma 9-bis.1	Operazione erroneamente assoggettata ad IVA anziché in reverse charge da parte del cedente / prestatore (senza intento di evasione / frode)	da € 250 a € 10.000 a carico dell'acquirente / committente, fermo restando il diritto alla detrazione (14)	
Art. 6, comma 9-bis.2	Operazione erroneamente assoggettata a reverse charge dall'acquirente / committente anziché in modo ordinario (senza intento di evasione / frode)	da € 250 a € 10.000 a carico del cedente / prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione (14)	

(10) Se la violazione non ha inciso sulla liquidazione dell'IVA la sanzione è dovuta nella misura da € 200 a € 2.000.

(11) La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

(12) Riconosciuto salvi i casi di frode e di abuso.

(13) Sempreché la violazione non abbia determinato una dichiarazione infedele sanzionata ai sensi dell'art. 5, comma 4.

(14) Per il pagamento della sanzione è prevista la solidarietà tra le parti.

Sanzioni violazioni relative alle esportazioni			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 7, comma 1	Cessione all'esportazione art. 8, comma 1, lett. b), DPR n. 633/72 con trasporto / spedizione fuori dall'UE a cura dell'acquirente non residente oltre 90 gg.	da 50% al 100% IVA (15)	50% IVA (15)
	Cessione intraUE art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, se il bene è trasportato in altro Stato UE dall'acquirente / terzi per suo conto e lo stesso bene non è pervenuto entro 90 gg.	--	50% IVA

Art. 7, comma 3	Cessione di beni senza IVA in mancanza di dichiarazione d'intento	dal 100% al 200% IVA	70% IVA
Art. 7, comma 5	Indicazione in fattura / dichiarazioni doganali di quantità / qualità / corrispettivi non veritieri	dal 100% al 200% IVA dovuta se i beni fossero ceduti in Italia (16)	70% IVA dovuta se i beni fossero ceduti in Italia (16)

(15) La sanzione non è applicabile in caso di versamento dell'IVA nei 30 gg. successivi, previa regolarizzazione della fattura.

(16) La sanzione non è applicabile se le differenze quantitative non sono superiori al 5%.

Sanzioni altre violazioni II.DD. / IVA			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 11, comma 2-quinquies	• Omessa / tardiva trasmissione corrispettivi giornalieri; • trasmissione di dati incompleti / non veritieri dei corrispettivi giornalieri; senza incidere sulla liquidazione IVA	€ 100 per ciascuna trasmissione (17)	€ 100 per ciascuna trasmissione, al massimo € 1.000 a trimestre (17)

(17) Non è applicabile il cumulo ai sensi dell'art. 12, D.Lgs. n. 472/97.

Sanzioni omessi / tardivi versamenti e utilizzo crediti non spettanti / inesistenti			
D.Lgs. n. 471/97	Violazione	Sanzione violazioni fino al 31.8.2024	Sanzione violazioni dall'1.9.2024
Art. 13, comma 1	Mancati versamenti in acconto / periodici / conguaglio o a saldo imposte risultanti da dichiarazione	30% importo non versato	25% importo non versato
	versamenti effettuati con ritardo non oltre 90 gg.	15% importo non versato (30% / 2)	12,5% importo non versato (25% / 2)
	versamenti effettuati con ritardo non oltre 15 gg.	1% per ciascun giorno (15% / 15)	0,83% per ciascun giorno (12,5% / 15)
Art. 13, commi 4 e 4-bis	Utilizzo credito / credito d'imposta esistente in misura superiore	30% credito utilizzato	--
	Utilizzo credito non spettante	--	25% credito utilizzato (18)

Art. 13, comma 4-ter	Utilizzo credito in difetto degli adempimenti amministrativi strumentali: • non previsti a pena di decadenza; • con violazione rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione (19)	--	€ 250
Art. 13, comma 5	Utilizzo crediti inesistenti, ai quali manca in tutto o in parte il criterio costitutivo (requisiti oggettivi / soggettivi)	dal 100% al 200% credito utilizzato	70% credito utilizzato
Art. 13 comma 5-bis	Utilizzo crediti inesistenti, ai quali manca in tutto o in parte il criterio costitutivo oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate mediante documenti materialmente / ideologicamente falsi, simulazioni / artifici	--	dal 105% al 140% credito utilizzato

(18) La sanzione è applicabile anche in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal comma 4-ter.

(19) Ovvero entro 1 anno dalla commissione della violazione (in assenza di dichiarazione).

DECORRENZA APPLICAZIONE NUOVO REGIME SANZIONATORIO

Il nuovo regime sanzionatorio amministrativo, come disposto espressamente dall'art. 5, D.Lgs. n. 87/2024, è applicabile alle violazioni commesse a decorrere dall'1.9.2024.

L'esclusione dell'operatività del c.d. "favor rei" impone la necessità di considerare un "doppio binario" in base al momento di commissione della violazione. Così, ad esempio:

- alle violazioni relative al versamento delle imposte derivanti dal mod. REDDITI / IRAP 2024 scaduto il 30.8.2024 è applicabile la "vecchia" disciplina (sanzione 30%).
In caso di rateizzazione, alle violazioni relative alle rate in scadenza dall'1.9.2024, è applicabile la "nuova" disciplina (sanzione 25%);
- alle violazioni relative al versamento delle ritenute alla fonte operate a luglio e all'IVA relativa alla liquidazione di luglio / 2 trimestre scaduto il 20.8.2024, è applicabile la "vecchia" disciplina (sanzione 30%);
- alle violazioni relative al versamento delle ritenute alla fonte operate ad agosto e all'IVA relativa alla liquidazione di agosto scaduto il 16.9.2024, è applicabile la "nuova" disciplina (sanzione 25%);
- alle violazioni relative al mod. REDDITI / IRAP 2024 in scadenza il 31.10.2024, è applicabile la "nuova" disciplina;
- alle violazioni relative al mod. IVA 2024 scaduto il 30.4.2024, è applicabile la "vecchia" disciplina.

A disposizione per ulteriori chiarimenti in merito, si porgono cordiali saluti.

ENTI REV S.r.l.

