

## LE NUOVE SANZIONI TRIBUTARIE DECORRENTI DAL 1° Settembre 2024

Nella gazzetta ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, è stato pubblicato il decreto legislativo n. **87** del 4/06/2024, di attuazione della legge delega fiscale n.111/2023, riguardante le sanzioni tributarie.

Con Il suddetto Decreto vengono apportate delle modifiche al sistema sanzionatorio tributario disciplinato rispettivamente, nei decreti legislativi nn. **471, 472 e 473 /1997**. Le nuove misure sanzionatorie, in deroga al principio del “favor rei” , si applicano alle violazioni commesse dal **1° settembre 2024**.

Relativamente alla disciplina dei TRIBUTI LOCALI, si segnalano le seguenti nuove disposizioni:

**L’art. 13, comma. 1, del D. Lgs. 471/97- Ritardati od omissi versamenti diretti ed altre violazioni in materia di compensazione** (*vedi articolo 2, comma 1, lettera l) del Dlgs. n. 87/2024*)

- **il primo periodo** stabilisce che la sanzione amministrativa del 30%, prevista per l’omesso o parziale versamento, è ridotta **al 25%**;
- **Il secondo periodo** del medesimo comma 1, prevede che, laddove il ritardo del versamento non sia superiore ai 90 giorni. la suddetta **nuova** sanzione è ridotta alla metà;
- **il terzo periodo** stabilisce, infine, che se il ritardo del versamento non supera i 15 giorni, la sanzione di cui al periodo precedente è ulteriormente **ridotta ad 1/15** per ogni giorno di ritardo

**L’art.12, -commi 1 e 2, del D. Lgs. 472/97- Concorso di violazioni e continuazione** (*vedi articolo 3, comma 1, lettera f) del Dlgs. N. 87/2024*)

La succitata disposizione contiene la disciplina relativa al **Concorso** di violazioni (o cumulo giuridico) ed alla **Continuazione**

**CUMULO GIURIDICO:** il comma 1 è stato integrato con la disposizione che prevede l’esclusione dal beneficio ivi disciplinato per **le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento** (omessi e parziali versamenti) nonché per **le indebite compensazioni**. Ovviamente, resta ferma la possibilità di applicare i benefici ivi previsti, per tutte le altre violazioni.

**CONTINUAZIONE:** anche per tale istituto è prevista l’esclusione dal beneficio relativamente alle **violazioni relative agli obblighi di pagamento ed a quelle riguardanti le indebite compensazioni**. Resta, ferma, anche per questa fattispecie, la possibilità di applicare i benefici ivi disciplinati, per tutte le altre violazioni.

In buona sostanza la norma rivisitata, prevede che le violazioni commesse su più annualità non sono più autonome e, conseguentemente, la stessa trova applicazione per i casi riportati di seguito:

**CONCORSO FORMALE:** E’ l’ipotesi in cui il soggetto agente, **con una sola condotta** commissiva od omissiva, incorre in una pluralità di violazioni.

Il concorso formale è definito:

- **omogeneo**, se il trasgressore viola ripetutamente la stessa norma;
- **eterogeneo** se le norme violate sono differenti.

**CONCORSO MATERIALE:** Si verifica quando il soggetto, **con una pluralità di azioni od omissioni**, commette più violazioni.

Tale tipo di concorso è definito:

- **omogeneo**, se il trasgressore viola ripetutamente la stessa norma;
- **eterogeneo**, se le norme violate sono differenti.

**CONTINUAZIONE O PROGRESSIONE** (Ipotesi di pluralità di violazioni prodromiche alla evasione dichiarativa)  
N.B. *ipotesi non presente nei tributi locali.*

*E' importante evidenziare che, fino ad oggi, l'istituto del cumulo era applicato solamente all'interno della singola annualità, in presenza di concorso formale, concorso materiale e continuazione o progressione di pluralità di violazione prodromiche alla evasione, ma nessuna di esse ha impattato significativamente nell'ambito della normativa riguardante i tributi locali.*

La riforma ha lasciato sostanzialmente inalterato il concorso formale e la continuazione, mentre il concorso materiale è stato esteso anche alle violazioni sostanziali. Difatti, l'istituto del **cumulo** troverà applicazione anche nel caso di più violazioni della stessa norma sostanziale.

In ogni caso occorre **evidenziare che la modifica più impattante riguarda le violazioni commesse in più annualità, le quali non sono più considerate autonome.**

Per effetto delle nuove disposizioni nell'ambito dei tributi comunali, a decorrere dal **1° di settembre**, il **CUMULO GIURIDICO, di fatto, dovrebbe azzerarsi** e comunque, essendo il quadro normativo per le violazioni commesse proprio per l'IMU e la TARI, non ancora ben delineato, si auspicano eventuali solleciti chiarimenti in merito.

**L'art. 13, comma 1, del D. Lgs. 472/97– Ravvedimento** (*vedi articolo 3, comma1, lettera g, del Dlgs. N.87/2024*).

-**comma 1**-La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati **accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento** delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

**lettera a):** la sanzione è ridotta ad **un decimo** del minimo nei casi di mancato o parziale pagamento del tributo, a condizione che la regolarizzazione del versamento avvenga entro **trenta giorni** dalla data della violazione (*la disposizione non è variata*);

**lettera a-bis)** la sanzione è ridotta ad **un nono** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro **novanta giorni** dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la violazione commessa in dichiarazione avviene entro **novanta giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso (*la disposizione non è variata*);

**b)** la sanzione è ridotta ad **un ottavo** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro **un anno** dall'omissione o dall'errore. (*la disposizione non è variata*);

**Si ricorda che per i tributi locali (IMU, TARI) non è prevista la dichiarazione periodica.**

**b-bis)** la sanzione è ridotta ad **un settimo** del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre l'anno dall'omissione o dall'errore.

*E' importante evidenziare che le precedenti disposizioni prevedevano la riduzione della sanzione ad un settimo se la violazione veniva regolarizzata entro due anni (comma 1, lettere b-bis) e ad un sesto se la violazione veniva regolarizzata oltre i due anni (comma 1, lettere b-ter)");*

**b- ter)** la sanzione è ridotta ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene in fase di contraddittorio preventivo dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'art. 6 bis, c. 3, della legge 212/2000. Il contraddittorio non deve essere preceduto da verbale di constatazione e non deve essere stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 2 bis, primo periodo del D. Lgs. 218/1997;

**b- quater)** omissis- non riguarda i tributi locali IMU e TARI;

**b-quinquies)** omissis- non riguarda i tributi locali IMU e TARI;

c) la sanzione è ridotta **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;

*N.B. I commi 1 bis, 1 ter e 1 quater- non riguardano i tributi locali IMU e TARI;*

-**comma 2** - il pagamento della sanzione ridotta deve avvenire contestualmente alla regolarizzazione dell'omesso o parziale versamento, quando dovuti, nonché del pagamento degli interessi moratori conteggiati al **tasso legale** con maturazione giorno per giorno (*la disposizione non è variata*);

- **comma 2 bis-** omissis- non riguarda i tributi locali IMU e TARI;

**comma 2 ter** – la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa laddove la presentazione della dichiarazione avvenga con un ritardo superiore a **novanta giorni** (*nuova disposizione*);

-**comma 3-** omissis- non riguarda i tributi locali IMU e TARI;

-comma 4 – *abrogato a decorrere dal 20 marzo 2001;*

- **comma 5-** Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, ad integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione. (*la disposizione non è variata*).

**L' art. 17 bis, del D. Lgs. 472/97– Definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela parziale**

-comma 1- Nei casi di annullamento parziale dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui **all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218**, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto

non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

*(L'inserimento dell'articolo 17 bis, consente di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni in caso di autotutela che comporti l'annullamento parziale. La precisazione assume importanza in quanto permette di invocare la riduzione a un terzo della sanzione anche in caso di rettifica parziale dell'atto, frutto dell'esercizio dell'autotutela. Diversamente incontrerebbero il limite del superamento del periodo temporale breve richiesto per la definizione agevolata delle sanzioni).*

Le modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso sono qui sotto indicate nel prospetto riepilogativo.

24 luglio 2024

ENTI-Rev S.r.l

TERMINI RAVVEDIMENTO	MISURA SANZIONE fino al 31/08/2024	MISURA SANZIONE dal 1/09/2024
Entro 15 giorni	0,1% per ogni giorno di ritardo	0,083% per ogni giorno di ritardo
Dal 16° giorno, entro 30 giorni	1,5%	1,25%
Dal 31° giorno, entro 90 giorni	1,67%	1,39%
Oltre 90 giorni, entro 1 anno	3,75%	3,125%
Oltre l'anno, entro due anni	4,28%	3,57% per ogni giorno di ritardo oltre l'anno
Oltre i due anni	5%	