**NEWS PER I CLIENTI DELLO STUDIO n. 67 del 27 Giugno 2023**

**Circolare n° 16 del 25.07.2024**

**Le novità del decreto di riforma delle sanzioni (D.lgs. n.87 del 14.06.24)**

|  |
| --- |
| **Premessa** |

Con il D.Lgs. n. 87 del 14.06.2024 il legislatore ha **introdotto numerose modifiche al sistema sanzionatorio tributario, riformando e semplificando le disposizioni previgenti**. Ci si riferisce, in particolare, **alle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 74 del 10.03.2000 (per i c.d. “reati fiscali”), nel D.Lgs. n. 471 del 18.12.1997 (in materia di sanzioni amministrative per dirette, IVA e riscossione tributi) e nel D.Lgs. n. 472 del 18.12.1997 (in materia di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie).**

Si segnala, in via generale, che la riforma:

* ha previsto il **superamento del sistema degli edittali** di pena a favore di una sanzione unica;
* vengono previsti **trattamenti di favore nel caso di adempimento spontaneo**, con applicazione di una sanzione (genericamente) più conveniente per i contribuenti che definiscono la propria posizione prima dell’avvio dei controlli delle Entrate.

Di seguito illustriamo le principali novità introdotte con il D.Lgs. n. 87/2024.

|  |
| --- |
| **Novità in materia di reati tributari** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Nuove definizioni** | La modifica apportata all’articolo 1 del D.Lgs. n. 74/2000 ha introdotto la definizione di credito non spettante ed inesistente, in modo tale da distinguere maggiormente le ipotesi di irregolarità dalle fattispecie riferibili a frodi.  Nel dettaglio, 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 per i quali **i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;**   Per crediti **non spettanti**, invece, si intendono:   * i crediti fruiti **in violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli **fruiti in misura superiore a quella stabilita 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 qualita' richiesti ai fini del riconoscimento del credito;** * i **crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi** espressamente previsti a pena di decadenza. |
| **Omesso versamento ritenute certificate** | Rispetto alle previgenti disposizioni, la sanzione e le soglie di rilevanza restano invariate (€ 150.000). Le integrazioni alla fattispecie si riferiscono, invece, ai seguenti punti:   1. il termini di pagamento passa da quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale al **31.12 dell’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale**; 2. se l’importo è superiore a 150.000 euro, **il reato non è contestabile se è in corso di estinzione mediante rateazione;** 3. nelle ipotesi di **decadenza dal piano di rateazione**, **la fattispecie penale rileva solo se l’importo residuo eccede i 150.000 euro.** |
| **Omesso versamento IVA** | La sanzione e la (principale) soglia di rilevanza restano invariate (€ 250.000) Le integrazioni alla fattispecie si riferiscono invece ai seguenti punti:   1. il termine di pagamento passa da quello previsto per per il pagamento dell’acconto relartivo al periodo d’imposta successivo al **31.12 dell’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale.** Ad esempio nel caso di omesso versamento dell’IVA 2023 il reato si integrerà con la nuova disciplina il 31.12.2025 e non il 27.12.2024 come avviene allo stato attuale; 2. se l’importo è superiore a 250.000 euro, **il reato non è contestabile se è in corso di estinzione mediante rateazione;** 3. nelle ipotesi di **decadenza dal piano di rateazione**, **la fattispecie penale rileva solo se l’importo residuo eccede i 75.000 euro.** |
| **Indebita compensazione** | **La punibilità è eslcusa** quando sussistono condizioni di **obiettiva incertezza**, anche in considerazione della natura tecnica delle valutazioni riguardo a specifici elementi o particolari qualità che fondano la spettanza del credito. |
| **Sequestro e confisca** | Le nuove disposizioni prevedono:   * una riserva a favore del fisco in caso di concreto pericolo di dispersione delle garanzie; * la speficazione dell’impegno di pagamento di cui alla previgente formulazione, che consiste nella rateazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione. |
| **Cause di punibilità e pagamento debito** | La disciplina viene modificata per includere:   * la **non punibilità degli omessi versamenti nel caso in cui il fatto dipenda da fatti in imputabili all’agente, quale una crisi di liquidità** correlata all’inesigibilità di crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o dal mancato pagamento di crediti da parte di pubbliche amministrazione; * riguardo alla **particolare tenuità** il legislatore ha (finalmente) individuato le ipotesi al ricorrere delle quali la condotta del contribuente può considerarsi tenue (minimo scostamento dalla soglia, adempimento integrale del pagamento secondo la rateizzazione, entità del debito residuo situazione di crisi). |
| **Circostanze di reato** | Viene maggiormente **dettagliata la precedente disciplina con riferimento all’estinzione del reato ed all’applicazione della pena** su richiesta delle parti nei termini che seguono:   * viene regolamentata la fattispecie di estinzione del debito per rateazione prima della chiusura del dibattimento. In tal caso il procedimento viene sospeso per un anno, salvo che l’agenzia delle entrate comunichi che il pagamento è regolarmente in corso. In tal caso la sospensione viene prorogata di tre mesi ulteriori rinnovabili per ulteriori tre mesi (con sospensione della prescrizione); * riguardo all’applicazione della pena su richiesta delle parti, la richiesta può essere effettuata solo quando, prima della dichiarazionedi apertura del dibattimento, il debito tributario, comprese sanzioni ed interessi, è estinto nonché quando ricorre il ravvedimento operoso. |

|  |
| --- |
| **Sanzioni amministrative in materia dirette, IVA e IRAP** |

|  |  |
| --- | --- |
| **Violazione dich. redditi ed IRAP** | Le principali modifiche apportate dalla riforma sono le seguenti:   * per l’omessa dichiarazione la sanzione viene individuata nel 120% dell’ammontare delle imposte dovute con un minimo di 250 euro. Nelle previgenti disposizioni, come ricordato in premessa, la sanzione era contenuta in una cornice edittale (dal 120% al 240%); * come in precedenza, se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a 1.000 euro. Viene introdotta un aggravante che prevede l’aumento fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; * se la dichiarazione omessa viene presentata con un ritardo superiore a 90 giorni ma entro il termine di accertamento è possibile definire le violazioni (salvo conoscenza formale di accessi, accertamenti, ispezioni e verifiche) con il pagamento della sanzione prevista dall’articolo 13, comma 1 (25% dell’importo non versato), aumentata al triplo; * se nella dichiarazione è indivato un reddito o un valore della produzione inferiore a quello accertato, trova applicazione una sanzione amministrativa pari al 70% della maggior imposta (attualmente la sanzione è al 90%) o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di 150 euro. Anche in questo caso, se la violazione emerge prima di ispezioni e verifiche ed entro i termini di accertamento e tramite presentazione di dichiarazione integrativa, la sanzione è pari al doppio di quella prevsita dall’articolo 13 comma 1; * se vengono utilizzate documenti falsi per operazioni inesistenti, la sanzione del 70% può essere incrementata dalla metà al doppio; * viene eliminata la maggiorazione prevista sui redditi prodotti all’estero. |
| **Violazione dichiarazione sostituti imposta** | Le principali modifiche apportate dalla riforma sono le seguenti:   * per l’omessa dichiarazione la sanzione passa nella misura del 120% senza cornice edittale, mentre viene previsto che se le ritenute sono state versate anche se non dichiarate, la sanzione applicabile è quella da 250 a 2.000 euo; * se la dichiarazione omessa viene presentata con ritardo superiore a 90 giorni, laddove non siano stati avviati accessi ed ispezioni a formale conoscenza del contribuente si applica la sanzione prevista all’articolo 13 comma 1 aumentata al triplo (se non risultano dovute somme si applica la sanzione fissa di 250-2.000 euro); * la sanzione di 50 euro per ogni percipiente si applica anche alle ipotesi individuate dal comma 2.1 neo introdotto dal decreto in commento; |
| **Violazioni IVA** | le novità introdotte sono le seguenti:   * per l’omessa dichiarazione la sanzione passa nella misura del 120% senza cornice edittale con un minimo di 250 euro (45% in caso di applicazione di regimi speciali ridotti a 25% in caso di presentazione della dichiarazione entro il termine previsto per la presentazione successiva); * se la dichiarazione omessa viene presentata con ritardo superiore a 90 giorni, laddove non siano stati avviati accessi ed ispezioni a formale conoscenza del contribuente si applica la sanzione prevista all’articolo 13 comma 1 aumentata al triplo. Se vengono effettuate operazioni per cui non è prevista imposta la sanzione è di 150-1.000 euro; * sulla maggior imposta dovuta, la sanzione è pari al 70% ( attualmente la sanzione è pari al 90%) con un minimo di 150 euro. Nel caso di presentazione integrativa non oltre il termine di accertamento (ma oltre i 90 giorni) la sanzione dovuta è pari al doppio di quella prevista all’articolo 13 comma 1; * la sanzione puà essere aumentata dalla metà al doppio in caso di utilizzo di fatture o documentazione falsa per operazioni inesistenti mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente; * chi chiede a rimborso l’eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti, è punito con la sanzione pari al 25% del credito rimborsato. |
| **Violazioni di obblighi** | Le novità dell’articolo 6 sono le seguenti:   * la sanzione prevista per la violazione degli obblighi in materia di documentazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA sono pari al 70% dell’imposta non correttamente documentata o registrata, ridotta alla misura da 250 a 2.000 euro se l’irregolarità non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo; * le operazioni in inversione contabili, esenti, non imponibili, non soggette ad IVA che non sono state correttamente documentate comportano l’applicazione di una sanzione pari al 5% dei corrispettivi non documentati o registrati (sanzione da 250 a 2.000 euro se non rileva ai fini della determinazione dell’imposta); * con riferimento alla trasmissione telematica dei corrispettivi, viene prevista l’applicazione di una sanzione pari al 70% dell’imposta corrispondente all’importo non memorizzato o trasmesso (la sanzione si applica anche in caso di omessa verificazione degli strumenti tecnologici per l’invio dei corrispettivi); * chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta. * il cessionario o il 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, e' punito, salva la responsabilita' del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 70% dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreche' non provveda a comunicare l'omissione entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando e' stata emessa la fattura irregolare; * è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 10.000 il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. Se l'operazione non risulta dalla contabilita', la sanzione amministrativa e' elevata a una misura del cinque per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro |
| **Violazioni su esportazioni** | Con riferimento all’articolo 7 in materia di **violazioni sulle esportazioni**, si segnala quanto segue:   * la sanzione amministrativa passa al 50% del tributo ed alla stessa znzione è soggetto chi effettua cessioni di beni senza addebito d’imposta qualora il bene sia strasportato in un altro stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti perpvenuto in detto stato entro 90 giorni dalla consegna; * la sanzione per le operazioni senza addebito d’imposta in mancanza di dichiarazione di intento passa al 70%; |
| **Altre violazioni dirette ed IVA** | Viene **modificata la sanzione per omessa o tardica trasmissione dei corrispettivi giornalieri** di cui all’articolo 11 prevedendo che se la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo, si applica la sanzione amminsitrativa di 100 euro per ciascuna trasmissione, nel limite di euro 1000 per trimestre.  Riguardo all’omessa, infedele o incompleta comunicazione delle minusvalenze, il massimo edittale di sanzione viene ridotto a 30.000 euro. |
| **Sanzioni accessorie** | Per effetto della modifica prevista all’articolo 12, se è irrogata una sanzione amminsitrativa superiore ad euro 50.000 può essere applicata una pena accessoria da 3 a 6 mesi. Se l’importo uspera 100.000 euro la sanzione accessoria può essere elevata a 12 mesi.  Nelle ipotesi di “recidiva” (o meglio in caso di violazione nei tre anni successivi al passaggio in giudicato di una sentenza) le soglie sono ridotte alla metà. |
| **Ritardati ed omessi versamenti** | All’articolo 13 sono state apportate le seguenti modifiche:   * la sanzione passa dal 30% al 25%. Si segnala che tale sanzione costituisce, attraverso una maggiorazione, la base di calcolo delle sanzioni irrogate nel caso in cui il contribuente provveda a definire la propria posizione in autonomia ed in assenza di comunicazioni formali di accertamenti e verifiche; * nel caso di utilizzo di credito non spettante si aplica una sanzione pari al 25% del credito utilizzato in compensazione, ridotta a 250 euro nel caso in cui gli adempimenti non siano previsti a pena decadenza e la violazione sia stata rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ovvero entro un anno dalla commissione della violazione (se non c’è dichiarazione); * in caso di utilizzo di un credito inesistente, la sanzione è pari al 70%, maggiorata dalla metà al doppio se sussiste un contesto di frode; |

***Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse***

Cordiali saluti

Dott. Marco Folicaldi