

## **Le novità del decreto di riforma delle sanzioni (D.Lgs. n. 87 del 14.06.2024)**



Gentile Cliente,

Con la presente desideriamo informarLa che **con il D.lgs. n. 87 del 14.06.2024 sono state apportate numerose modifiche al sistema sanzionatorio tributario, con riferimento sia alle sanzioni amministrative, sia alle sanzioni penali.**

A riguardo delle **disposizioni di carattere penale**, si segnala una **maggiore specificazione dei criteri sulla base dei quali si può considerare un credito non spettante o inesistente**, la specificazione dei termini oltre i quali la condotta può considerarsi consumata, oltre ad ipotesi di esclusione dalla punibilità, tra cui l'omesso versamento causato da una crisi di liquidità per crisi da sovraindebitamento e procedure a carico di terzi.

**Nelle ipotesi di indebite compensazioni**, viene **esclusa la punibilità nei casi di obiettiva incertezza correlata** (anche) **alla tecnicità dei criteri di concessione del credito** (si pensi ad esempio ai crediti R&S).

Rispetto alle **sanzioni amministrative**, segnaliamo una **generale riduzione delle sanzioni da irrogare, con individuazione di una misura fissa in luogo del minimo e massimo edittale** percentuale previsto prima delle modifiche.

Si segnala l'**applicazione di una sanzione ad hoc**, che consiste nella sanzione prevista per l'omesso versamento maggiorata nel caso in cui il contribuente, entro il termine di accertamento e prima che vengano avviate ispezioni o verifiche, proceda a sanare la propria posizione in autonomia.

Oltre alle sanzioni previste in materia di dirette, IRAP ed IVA, sono state apportate **modifiche anche alle sanzioni previste in materia di imposte di registro, ipotecaria, catastale, bollo**: anche in questo caso viene genericamente prevista una sanzione unica percentuale, prima di un minimo e massimo edittale e di riduzioni nel caso di ritardo nella presentazione dell'integrativa/sostitutiva alla dichiarazione o adempimento previsto.

**La Circolare è composta da N° 11 pagine inclusa la presente**

## 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), ma vi sono altri provvedimenti che sono stati toccati dalla riforma, come il TUR e le disposizioni in materia di catastali e ipotecarie, oltre all'imposta di successione e donazione.

Si segnala, in via generale, che la riforma:

- ha previsto il **superamento del sistema degli edittali** di pena a favore di una sanzione unica, fatta eccezione per le sanzioni in misura fissa previste in alcune ipotesi (ad esempio quando non è dovuta imposta);
- 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 qualità 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. Le integrazioni alla fattispecie si riferiscono, invece, ai seguenti punti:

1. il termine 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. 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 relativo al periodo d'imposta successivo al **31.12 dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale;**
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 esclusa** 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 specificazione 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 amministrazioni;
- 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 dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario, comprese sanzioni ed interessi, è estinto nonché quando ricorre il ravvedimento operoso.

### Responsabilità amministrativa da reato

Le nuove disposizioni vengono armonizzate a quanto previsto dagli articoli 21 bis e ter con la previsione che **le sanzioni amministrative riferite alle violazioni fatte oggetto di notizia di reato non possono essere irrogate** (se non le sanzioni amministrative da reato) **salvo che il procedimento sia definito con archiviazione, sentenza di assoluzione irrevocabile o di proscioglimento.**

## Sanzioni in materia dirette, IVA e IRAP

---

### Violazione dich. redditi ed IRAP

Le principali modifiche apportate dalla riforma all'articolo 1 del D.Lgs. n.471/97 sono le seguenti:

- la sanzione viene individuata nel 120% dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 250 euro. Nelle precedenti 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 indicato un reddito o un valore della produzione inferiore a quello accertato, trova applicazione una sanzione amministrativa pari al 70% della maggior imposta 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 prevista 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 all'art 2 sono le seguenti:

- 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 euro;
- 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 all'articolo 5 sono le seguenti:

- 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%, 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 può 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, vien 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 verifica degli strumenti tecnologici per l'invio dei corrispettivi);
- chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta. Nel 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. Nella seconda ipotesi, salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione;
- 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 responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 70% dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione entro novanta giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è 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 contabilità, la sanzione amministrativa è 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 sanzione è soggetto chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta qualora il bene sia trasportato in un altro stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto 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%;

#### Contenuto e documentazione dichiarazioni

Con riferimento all'articolo 8 del D.Lgs., si segnala l'aggiornamento degli edittali delle sanzioni con una riduzione degli stessi (per la maggior parte dei casi si segnala il passaggio da 50.000 a 30.000 per i massimali di sanzione).

#### Violazioni operatori finanziari

Le modifiche all'articolo 10 prevedono la cancellazione della presunzione sui soggetti che hanno commesso la violazione, oltre la riduzione della sanzione edittale da 2.000 a 21.000 alla nuova misura da 1.500 a 15.000 euro.

#### Altre violazioni dirette ed IVA

Viene **modificata la sanzione per omessa o tardiva 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 amministrativa 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 amministrativa superiore ad euro 50.000 può essere applicata una pena accessoria da 3 a 6 mesi. Se l'importo supera 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;
- il comma 4 richiama il D.Lgs. n. 74/2000 al fine di determinare il significato di crediti non spettanti ed inesistenti;
- nel caso di utilizzo di credito non spettante si applica 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;

## Altre novità

---

### Imposta di registro

Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 69:

- la sanzione nella misura piena è ora determinata nel 120% senza un minimo e massimo edittale. Allo stesso modo, la presentazione tardiva viene ora punita con una sanzione dello stesso genere, ulteriormente mitigata rispetto al passato (da una sanzione dal 60 al 120% si passa al 45%);
- viene eliminata la misura di sanzione minima di 200 euro.

Nel caso dell'insufficiente dichiarazione di valore (art 71 TUR), sono state apportate che, anche in questo caso, hanno impattato sulla misura della sanzione, che passa dal 100%-200% alla misura unica del 70%.

Nell'ipotesi di occultazione del corrispettivo (art 72 TUR), la sanzione passa, quindi, dal 120-240% al 120%.

Con riferimento alle sanzioni per omessa o irregolare tenuta o presentazione del repertorio (art. 73 TUR) si segnalano lievi modifiche al minimo ed al massimo di penal previsto nelle fattispecie di cui ai primi due commi. Le modifiche hanno impattato sulla determinazione degli edittali di pena per la fattispecie prevista al comma 1 (da 1.032,91 a 5.164,57 euro alla nuova misura da 1.000 a 5.000 euro) ed al comma 2 (da 1.032,91 a 5.164,57 euro alla nuova misura da 1.000 a 5.000 euro).

Con riferimento alle altre infrazioni individuate dall'articolo 74 TUIR, la sanzione da 258,23 a 2.065,83 viene ridotta alle nuove misure da 250 a 2.000 euro.

## Successioni e donazioni

In materia di successione, le modifiche all'articolo 50 del D.lgs. n. 346/1990 comportano che:

1. l'omessa presentazione della successione, della dichiarazione sostitutiva o integrativa viene punita con una sanzione fissa del 120%;
2. la sanzione per ritardo non superiore a 30 giorni ora prevede l'applicazione di una sanzione del 45% in luogo di quella dal 60 al 120%.

In caso di omessa indicazione di dati o elementi rilevanti, l'articolo 51 viene modificato come segue:

- l'individuazione di una sanzione unica senza edittali minimi e massimi pari all'80% (in precedenza dal 100 al 200%);
- la sanzione da 250 a 1000 euro è riservata alle ipotesi di elementi irrilevanti sulla determinazione del tributo.

Riguardo alle modifiche apportate all'articolo 53 (devoluzione beni culturali, violazione di divieti, ecc.) si segnala quanto segue:

- al comma 1 (devoluzione beni culturali) la sanzione viene individuata nella misura dell'80% in luogo della precedente dal 100 al 200%, in conformità alle precedenti modifiche;
- al comma 2 (violazione divieti), nuovamente, la nuova misura di sanzione è dell'80%;
- viene cancellata la presunzione sulla commissione delle violazioni da parte dei legali rappresentanti di banche, società ed enti.

## Imposta ipotecaria e catastale

Nel caso di omissione della richiesta di trascrizione o annotazioni obbligatorie, si segnala che:

- l'omissione della richiesta di trascrizione o annotazione obbligatoria è punita con la sanzione amministrativa pari all'80%;
- se l'annotazione o trascrizione viene effettuata con un ritardo non superiore a 30 giorni la sanzione è pari al 45%.

### Imposta di bollo

In materia di **imposta di bollo** si segnala che:

- la sanzione passa all'80% dell'imposta o della maggiore imposta, richiesta oltre al pagamento del tributo;
- con riferimento alle violazioni relative alle cambiali, viene prevista una sanzione minima pari a 100 euro;
- l'omessa o infedele dichiarazione di conguaglio è punita con la sanzione amministrativa pari all'80%, ovvero 45% nel caso in cui la dichiarazione di conguaglio sia presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni.

### Imposta sugli spettacoli

Riguardo alla fatturazione e all'annotazione delle operazioni, l'articolo 32 prevede ora che:

- per l'omessa fatturazione di prestazioni di pubblicità, sponsorizzazione, cessioni o concessioni di diritti di ripresa, la sanzione passa al 60% con un minimo di 300 euro;
- per le dichiarazioni riferite ad intrattenimenti organizzati, oppure alle prestazioni occasionali ed accessorie, viene prevista una sanzione pari al 90%, ridotta al 45% se la dichiarazione viene resa con un ritardo non superiore a 30 giorni;
- per il mancato rilascio dei titoli di accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi, la sanzione prevista è ora pari al 60% con un minimo di 300 euro.

### Concessioni governative

Le principali modifiche alle sanzioni previste dall'articolo 38 del DL n. 41/95 riferite ad atti di concessione governativa sono le seguenti:

- Se non è stato ottenuto l'atto di concessione e assolta la relativa tassa, la sanzione è pari al 90%, con un minimo di 100 euro;
- Il pubblico ufficiale che emette atti soggetti a tasse sulle concessioni governative senza che sia stato effettuato pagamento del tributo è punito con la sanzione amministrativa nella nuova misura da 100 a 500 euro;

### Vitalizi e assicurazioni private

Le principali modifiche sono le seguenti:

- sono stati aggiornati gli importi riferiti all'omessa tenuta e conservazione dei registri dei premi (ora da 2.000 a 5.000 euro);

- nel caso di omessa iscrizione nei registri dei premi di partite soggette ad imposta, la sanzione passa al 100% (in precedenza dal 100 al 200%);
- in caso di infedele d'indicazione dell'imponibile o della specie di assicurazione nei registri dei premi, la sanzione passa al 70% (in precedenza dal 200 al 400%);
- la mancata esibizione dei registri ora prevede una sanzione da euro 1000 a 4000;
- l'infedele dichiarazione dell'imponibile nelle polizze di assicurazione e nelle ricevute viene sanzionata nella misura del 70%, con un minimo di 100 euro;
- per l'omessa presentazione delle denunce previste agli articoli 9, 11 e 15, la sanzione passa al 100% (prima dal 100 al 200%) con un minimo di 100 euro (viene previsto il computo dei versamenti d'imposta effettuati per i premi incassati nel periodo di riferimento ed il credito dell'anno precedente per cui non è stato chiesto il rimborso);
- per le denunce precedentemente indicate, in caso di presentazione di denuncia infedele, la sanzione è pari al 70%;
- per la denuncia di cui all'articolo 9, se presentata entro 90 giorni dal termine previsto, la sanzione è pari a 250 euro.

## **Fine della Circolare N° 38/2024**