La riforma delle sanzioni tributarie

Ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 14 giugno 2024 n. 87, le modifiche apportate al sistema sanzionatorio amministrativo operano, senza eccezioni, per le violazioni commesse dal **1° settembre 2024**, quindi dal 1° settembre 2024.

Il menzionato decreto ha riformato le sanzioni tributarie rendendole, nel complesso, meno onerose ma, nel contempo, ha reso inapplicabile il c.d. *favor rei*.

Le modifiche riguardano sia la parte generale sia la parte relativa alle **violazioni sulle singole imposte**.

Considerato che le nuove misure operano per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024, ne deriva che:

- per ravvedere gli omessi, **insufficienti o tardivi versamenti** delle ritenute operate in agosto oppure dell'IVA mensile di agosto (il cui termine di versamento scade il 16 settembre), la sanzione sarà del 25% e non del 30% (per i ritardi contenuti nei 90 giorni, la sanzione è dimezzata diventando del 12,5%);
- per ravvedere le omesse o infedeli fatturazioni commesse a partire da questo mese, la sanzione non sarà più del 90% ma del 70% e il minimo, per ciascuna operazione, non sarà più di 500 euro ma di 300 euro.

La violazione da **omessa/infedele fatturazione** dà, come di consueto, luogo a una dichiarazione infedele sia per quanto riguarda il modello REDDITI 2025 (riferito all'anno 2024) che per quanto riguarda il **modello IVA 2025** (sempre riferito all'anno 2024).

Per l'IVA, opera il cumulo giuridico tra l'art. 6 del DLgs. 471/97 (violazione sulla fatturazione) e l'art. 5 del DLgs.

471/97 (dichiarazione infedele).

Se ciò è vero sul lato “attivo” (contribuente che omette di fatturare o fattura con corrispettivi più bassi), altrettanto non può più dirsi per il lato “passivo” (contribuente che **detrae in sede di liquidazione periodica** un’IVA ad esempio indetraibile o su beni non inerenti).

Ciò in quanto, per encomiabile scelta legislativa, l’infedele dichiarazione assorbe la violazione a monte sull’indebita detrazione, quindi ci sarà solo la sanzione dell’art. 5 del DLgs. 471/97, e non entrambe le sanzioni sia pure temperate dal cumulo giuridico.

Relativamente alle **violazioni dichiarative**, per ravvedere, nell’anno 2025 o negli anni ancora successivi, l’infedele dichiarazione modello REDDITI 2024, IRAP 2024 o 770 2024 (dichiarazioni relative all’anno 2023), si dovrà prendere come sanzione base il 70% con minimo di 150 euro (250 euro per il 770), e non più il 90%.

Per quanto riguarda l’omessa dichiarazione, la sanzione avrà una pena “fissa” del 120% (e non più dal 120% al 240%), tuttavia rimane lo sbarramento temporale dei 90 giorni per il ravvedimento.

In assenza di indicazioni contrarie, sia per l’omessa dichiarazione sia per la **dichiarazione infedele** dovrebbe rimanere fermo il ravvedimento semplificato previsto dalla circ. Agenzia delle Entrate 12 ottobre 2012 n. 42 se ci si ravvede nei 90 giorni.

Rammentiamo che, indipendentemente dal ravvedimento operoso:

- se la dichiarazione omessa viene presentata prima di ogni controllo ed entro i termini di accertamento, la sanzione è del 75%;
- se la dichiarazione infedele è oggetto di **integrativa prima di ogni controllo** ed entro i termini di

accertamento, la sanzione è del 50% con minimo di 150 euro.

Per quanto riguarda la parte generale, si segnalano le seguenti novità:

- il cumulo giuridico (sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio) opera per tutti in casi in cui con diverse azioni si commettono violazioni della stessa disposizione, a prescindere dal fatto che si tratti o meno di **violazioni formali**;
- se vengono commesse **violazioni della stessa indole** su più anni (si pensi all'omesso quadro RW reiterato in più anni), il cumulo opera applicando sia l'aumento dalla metà al triplo sia l'aumento da un 1/4 al doppio, e non solo quest'ultimo;
- onde stabilire se una violazione abbia carattere meramente formale (e, quindi, non sia sanzionabile) occorre avere un approccio concreto;
- le somme oggetto di definizione al terzo delle sole sanzioni potranno essere rateizzate in **8 rate trimestrali**, elevate a 16 per gli importi che superano nel complesso i 50.000 euro.

Nuove sanzioni per i modelli REDDITI, IRAP e 770 2024

Molto importanti sono le innovazioni in tema di **ravvedimento operoso**, sempre operanti per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

In primo luogo, se si ravvede una violazione oltre l'anno oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui l'errore è stato commesso, in assenza di controlli la riduzione della sanzione sarà **sempre a 1/7 del minimo** (prima, invece, era a 1/7 del minimo o a 1/6 del minimo a seconda di quando ci si ravvedeva).

Oltre a ciò, anche con l'ausilio di applicativi messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, in sede di

ravvedimento, come avviene per l’accertamento con adesione, il cumulo giuridico sarà ammesso ma limitatamente alla singola imposta e al singolo periodo di imposta.

Nella tabella in allegato vengono riepilogate le modifiche apportate alle principali violazioni, distinguendo il contesto ante e post 1° settembre 2024.

(MF/ms)

9136_N.L._31_-_2024_all.TABELLA_VIOLAZIONI.pdf
Download