

Revisione del sistema sanzionatorio

Con il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 è stata data attuazione alla Legge delega n. 111/2023 per quanto attiene alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'Iva e agli altri tributi indiretti.

OBIETTIVI

- Pervenire ad una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando di incorrere nel divieto di bis in idem
- Revisionare il rapporto tra processo penale e tributario
- Ridurre e/o escludere le sanzioni in un regime di adempimento collaborativo

ENTRATA IN VIGORE

Art. 7 D.lgs. 87/2024

Il Decreto «entra in vigore **il giorno successivo a quello della sua pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana», che è avvenuta il 28 giugno 2024.

Art. 5 D.Lgs 87/2024

«Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal **1° settembre 2024**»: sono le disposizioni modificative delle sanzioni amministrative.

Le disposizioni contenute nell'art. 1 del D.Lgs. cit – riferite alle modifiche delle sanzioni penali tributarie - entrano in vigore dal 29 giugno 2024. Per le stesse, in assenza di deroga, trova applicazione il principio del c.d. «favor rei». Al contrario, per le disposizioni di cui all'art 5 cit. è esclusa la disciplina di favore.

NOVITA' INTRODOTTE

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE E DI IVA

L'art. 1, co 1, lett. b) e c) del D.Lgs. di riforma, ha introdotto importanti novità con riferimento all'art. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. 74/2000.

Il delitto di «**omesso versamento di ritenute**» si configura solo per «**l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituti**» (prima, invece, si faceva riferimento alle ritenute risultanti dalla dichiarazione o dalla certificazione) . La data di consumazione del reato viene fissata al **31 dicembre dell'anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale (prima, invece, valeva il termine della presentazione della dichiarazione). Altra novità: il reato non è configurabile se il debito è in corso di estinzione mediante rateazione a seguito di avviso bonario 36bis dpr 600/73 o 54bis dpr 633/72.

Il delitto di «**omesso versamento di IVA**» si configura in caso di omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250.000, qualora il versamento non sia eseguito **entro il 31 dicembre dell'anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione (prima, invece, il riferimento era al termine del vers.to dell'acconto dell'anno successivo). Il reato non è configurabile se il debito è in corso di estinzione mediante rateazione a seguito avviso bonario ex art 54bis dpr 633/72.

Entrambe le norme, dunque, prevedono una **causa di non punibilità** qualora sia in corso la rateazione ai sensi dell'art. 3 bis del D.Lgs. 462/97 (la causa di esclusione non è applicabile in ipotesi di rateazioni diverse da quella espressamente richiamata, come ad esempio quella relativa all'accertamento con adesione).

INDEBITA COMPENSAZIONE

L'art. 1, co 1, lett a) del D.lgs di riforma interviene sulla definizione dei crediti d'imposta «non spettanti» e «inesistenti», integrando il D.Lgs n. 74/2000.

Per **crediti inesistenti** si intendono:

- I crediti per i quali mancano in tutto o in parte i requisiti indicati nella disciplina di riferimento;
- I crediti per i quali tali requisiti sono oggetto di rappresentazioni fraudolente attuate con documenti falsi, simulazioni o altri artifici.

Per **crediti non spettanti** si intendono:

- Crediti fruiti in violazione di modalità di utilizzo previste anche per la eccedenza rispetto ai limiti stabiliti per legge;
- Crediti che si fondano su fatti non disciplinati per difetto di elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento;
- Crediti utilizzati in difetto di adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza.

Il nuovo comma *4-bis* dell'art 13, del D.Lgs 471/97 prevede che in caso di utilizzo di un credito **non spettante** si applichi la sanzione amministrativa del 25%.

La riforma introduce anche una **causa speciale di non punibilità** dell'agente per il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti, al comma 2 bis dell'art. 10 quater D.lg 74/2000, qualora si riscontrino «condizioni di obiettiva incertezza» in ordine a elementi/qualità previsti per la fruizione del credito d'imposta, anche per la natura tecnica delle valutazioni (es. crediti di ricerca e sviluppo).

CAUSE DI NON PUNIBILITA'

Le **cause di non punibilità** per alcuni delitti tributari, derivanti dal pagamento del debito tributario, sono disciplinate dall'art. 13 del D.lgs 74/2000.

Dall'ambito della norma è escluso il reato di indebita compensazione con crediti inesistenti. In riferimento ai reati di **omesso versamento di ritenute o Iva**, gli stessi non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso o se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, tenendo anche conto della condizione di crisi da insolvenza/sovraindebitamento. Per i reati di **dichiarazione fraudolenta, omessa/infedele dichiarazione** la causa di non punibilità non opera in presenza di estinzione del debito avvenuto a seguito di controlli.

CAUSA DI NON PUNIBILITA' PER SPECIALE TENUITA' DEL FATTO

Questa causa di non punibilità è disciplinata dall'art 131 bis del codice penale.

Il nuovo comma *3-ter* dell'art. 13 del D.lgs 74/2000 prevede la valutazione, ai fini della non punibilità in parola, di diversi indici quali l'entità dello scostamento dell'evaso rispetto alla soglia prevista per la punibilità, l'adempimento integrale mediante rateizzo, l'entità del debito residuo, la situazione di crisi.

CIRCOSTANZE DEL REATO

Le circostanze sono elementi accessori del reato, che incidono sull'entità della pena prevista per la fattispecie.

L'art. 13-*bis*, come modificato, ora prevede due **circostanze attenuanti**:

- se il pagamento del debito tributario, comprese sanzioni e interessi, è estinto **prima della chiusura del dibattimento di primo grado**;
- se prima della chiusura del dibattimento di primo grado il debito è in fase di rateazione (anche a seguito di conciliazione/adesione). In questo caso l'imputato ne dà comunicazione all'Agenzia ed il processo è sospeso. La sospensione è revocata decorso un anno, salvo regolare pagamento in corso. La prescrizione è sospesa.

Il comma 2 dello stesso articolo disciplina l'applicazione del **patteggiamento** ex art 444 c.p.p. ai delitti tributari, qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito sia estinto o vi sia ravvedimento.

SEQUESTRO E CONFISCA

La riforma tempera le iniziative di sequestro preventive finalizzate alla confisca obbligatoria del profitto dell'evasione.

Il nuovo comma 2 dell'art. 12-*bis* del D.Lgs. 74/2000 dispone che **il sequestro non può essere disposto** se il debito è in corso di estinzione mediante rateizzo (anche in caso di conciliazione/adesione), sempre che il contribuente sia in regola con i pagamenti.

Il sequestro per equivalente non si applica alla persona estranea al reato.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2024 ha modificato il D.Lgs n. 472/1997.

Le modifiche entrano in vigore dall'1/9/2024; è esclusa la retroattività in applicazione del principio del favor rei.

In via generale, viene previsto che la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3, comma 3 bis D.Lgs. n.472/1997 e si estrinseca in numerosi interventi di modifica volti ad attenuare la reazione dell'ordinamento nei confronti di quelle condotte caratterizzate da una minore offensività.

RESPONSABILITA' PER LE SOCIETA' E GLI ENTI

Il nuovo comma 2 bis dell'art 2 D.Lgs. n. 472/97 sancisce che la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica (prima valeva solo per società/enti con personalità giuridica), è posta esclusivamente a carico della società o ente. Fa eccezione l'ipotesi della società interposta o costituita fittiziamente. Nella fase di riscossione resta ferma la disciplina della responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica.

RECIDIVA

L'art 7, comma 3, D.Lgs. n. 472/97, così come modificato, prevede l'aumento della sanzione in caso di recidiva nei confronti di chi «nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita.

DICHIARAZIONE O DENUNCIA TARDIVA MA ENTRO 30 GIORNI

Il comma 4-bis dell'art. 7 D.Lgs cit sancisce "salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro trenta giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta a un terzo".

CAUSE DI NON PUNIBILITA'

Il D.Lgs. N. 87/2024 ha modificato il comma 5 *-bis* e introdotto il comma 5- *ter* dell'art 6. D.Lgs 472/97. Segnatamente,

- comma 5 *bis* "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.» Dunque, le violazioni meramente formali, poichè non incidono su obblighi sostanziali previsti dalla normativa e di conseguenza non modificano la base imponibile, non sono punibili.

- comma 5 *ter*: «non è punibile il contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'amministrazione competente con i documenti di prassi riconducibili alle tipologie di cui all' articolo 10-sexies ,comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla data di pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria».

RIMODULAZIONE QUANTITATIVA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'art. 2 D.Lgs. 87/2024 ha modificato il D.Lgs. 471/1997 determinando una rimodulazione quantitative delle sanzioni amministrative.

Sono state parzialmente riviste in diminuzione le sanzioni amministrative eliminando la possibilità, per quelle proporzionali, di applicare la sanzione base da un minimo ad un massimo. Nella maggior parte dei casi la norma sostituisce alla sanzione proporzionale, una sanzione fissa pari all'importo minimo oggi in vigore.

VIOLAZIONI RELATIVE ALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI E DELL'IRAP

- Omessa dichiarazione

Per i casi di omessa dichiarazione si stabilisce la sanzione fissa del 120% dell'ammontare delle imposte dovute. Se non sono dovute imposte la sanzione applicabile può essere aumentata fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Se la dichiarazione omessa è presentata oltre i 90 giorni, ma prima dell'attività amministrativa di cui il contribuente sia a conoscenza, sull'ammontare delle imposte dovute si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento (art. 13 co 1 = 25%) aumentata al triplo (e dunque al 75%).

- Dichiarazione infedele

La sanzione in questo caso viene ridotta al 70% (prima dal 90 al 120%) della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con la previsione di un minimo di 150 euro. Se vi è dichiarazione integrativa, non oltre la decadenza e prima che sia iniziata l'attività degli uffici, si applica la sanzione prevista per l'omesso versamento (art 13 co 1) aumentata al doppio (e dunque al 50%).

VIOLAZIONI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE DI SOSTITUTO D'IMPOSTA

- Omessa dichiarazione

Viene prevista una sanzione in misura fissa pari al 120% dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di 250 euro.

- Dichiarazione infedele

Viene ridotta la sanzione al 70% dell'importo delle ritenute non versate riferibili alla differenza tra l'ammontare dei compensi, interessi e altre somme dichiarati, con la previsione di un importo minimo di 250 euro.

- Omessa o infedele dichiarazione e ritenute versate

ove le ritenute relative ai compensi, agli interessi e ad altre somme benché non dichiarate siano state interamente versate, si applica la sanzione da 250 a 2.000 euro; inoltre, si applicherà una sanzione di 50 euro per ogni percipiente non indicato nella dichiarazione presentata o che avrebbe dovuto essere presentata

VIOLAZIONI IN MATERIA DI IVA

- Omessa dichiarazione

Analogamente a quanto previsto per le imposte sui redditi, la sanzione è fissata nella misura del 120% dell'ammontare del tributo dovuto. Resta ferma la misura minima a euro 250.

- Dichiarazione infedele

La sanzione applicabile è ridotta al 70% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, con previsione di un importo minimo di 150 euro.

- Illegittima detrazione d'imposta

La sanzione applicabile viene ridotta nella misura del 70% dell'ammontare della detrazione illegittima. In caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione per operazioni esenti/non imponibili, erroneamente assolta dal cedente, il cessionario ha diritto alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta.

- Mancata regolarizzazione di acquisti: Il cessionario o committente che non provvede a regolarizzare l'acquisto di beni o servizi qualora non sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito con la sanzione amministrativa pari al 70% dell'imposta, con importo della sanzione minima pari a 250 euro.
- Violazione degli obblighi in materia di inversione contabile: il Decreto riforma il comma 9-bis, 9-bis.3, 9-ter dell'art 6 D.Lgs cit.
- Violazioni relative alle esportazioni : il Decreto riforma l'art 7 D.Lgs cit.
- Violazioni comuni alle imposte dirette e all'IVA: sono modificate le disposizioni: i) art 8 relativo alle violazioni inerenti contenuto e documentazione delle dichiarazioni; ii) art 10 violazioni degli obblighi degli operatori finanziari; iii) art 11 "altre" violazioni; iv) sanzioni accessorie.
- Violazioni in materia di riscossione: I tardivi o omessi versamenti di cui all' art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 sono soggetti alla sanzione amministrativa del 25%; in caso di crediti inesistenti la sanzione sarà pari al 70% del credito utilizzato in compensazione.