

28/08/2024

Da settembre sanzioni "light" ma senza efficacia retroattiva

Di Alessandro Carlesimo

Il D. Lgs. 87/2024, in attuazione della riforma fiscale che revisiona il sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale, ridisegna il quadro delle sanzioni tributarie allo scopo di:

- ridimensionare l'entità delle sanzioni amministrative, ristabilendo la proporzionalità delle stesse rispetto alla gravità delle violazioni;
- ridurre le differenze rispetto agli standard degli altri paesi europei;
- aumentare il livello di "discriminazione" sanzionatoria in relazione alla tipologia dell'illecito.

L'intervento del legislatore prevede innanzitutto la rivisitazione delle sanzioni relative all'omesso versamento, la cui misura è stata portata **al 12,5% (in luogo del previgente 15%) del tributo**, se il versamento è eseguito **entro 90 giorni** dalla scadenza prevista, **al 25% (in luogo del previgente 30%)** se il versamento è effettuato **trascorsi 90 giorni** dal termine previsto dalla legge. Inoltre, la cd. sanzione "sprint" che si applica in presenza di versamenti tardivi eseguiti entro 15 giorni, (art.13, comma 1, ultimo periodo, D. Lgs.471/1997) passa dal 1% al 0,83% giornaliero.

Altresì il decreto modifica i livelli sanzionatori previsti nelle ipotesi di infedele ed omessa dichiarazione. Relativamente alla fattispecie di **infedele dichiarazione**, sia con riferimento alle imposte sul reddito che all'Iva, la sanzione viene **ora stabilita in misura fissa pari al 70 % della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, con un minimo di 150 euro**, a fronte del **previgente range di valori che oscillava dal 90 al 180%** della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. Inoltre, viene introdotta una sanzione ridotta specifica in caso di correzione spontanea dell'infedeltà dichiarativa. Più in dettaglio, laddove venga presentata una **dichiarazione integrativa prima di ogni forma di verifica o accertamento**, si applica la sanzione del **50% della maggior imposta dovuta o della differenza di credito** rimossi.

La violazione connessa **all'omessa dichiarazione dei redditi/Iva** sconta ora un trattamento sanzionatorio stabilito **in misura fissa, pari al 120%** dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta in relazione alle operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con **un minimo di euro 250**. Anche con riferimento a questo illecito, viene così superato l'assetto previgente che prevedeva un intervallo sanzionatorio compreso tra il 120 e 240% del tributo. Con questo nuovo assetto, viene di fatto eliminato ogni margine di discrezionalità riservato all'ufficio nell'irrogazione della sanzione specifica.

In presenza di dichiarazione tardiva (sia per le imposte sul reddito che Iva) presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza di legge, si applicherà **la percentuale unica del 75%** (prima compresa tra il 60 e 120%) sull'ammontare dell'imposta dovuta, con **minimo di euro 250**.

Inoltre, in presenza di regimi speciali Iva, se la presentazione della dichiarazione annuale è effettuata tardivamente, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, trova applicazione, la sanzione fissa del 25% (in luogo del previgente intervallo 30-60%) dell'imposta dovuta per il periodo oggetto di dichiarazione, con un minimo di euro 100.

La disciplina, si arricchisce di **un'ulteriore graduazione** del trattamento sanzionatorio al ricorrere delle ipotesi di **indebita compensazione di crediti d'imposta**, in sintonia con quanto richiesto appunto dalla Legge delega, in cui si prefigurava *“l'introduzione di una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”* (Articolo 20, comma 1, lett. a) n.5, Legge 111/2023).

Tale infrazione può configurarsi, alternativamente, in:

- indebita compensazione di **crediti inesistenti**, attuata o meno mediante condotte fraudolente.
- indebita compensazione di **crediti non spettanti**.

La prima condotta, giusto richiamo all'art. 1, comma 1, lett. *g-quater e g-quinques*, D.L. 74/2000, si verifica allorché i crediti sono carenti dei requisiti legali oggettivi e soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento o quando i requisiti sono artificiosamente rappresentati mediante tecniche fraudolente, falsa documentazione o altri artifici.

La norma prevede in questo caso la **sanzione pari al 70% per cento del credito utilizzato** in compensazione, invece della più alta misura previgente (dal 100 al 200%). Inoltre, il nuovo comma 5-bis, dell'articolo 13, D. Lgs. 471/1997, **tratta con maggiore severità l'ipotesi di utilizzo di crediti inesistenti** attuato attraverso rappresentazioni fraudolente, documenti falsi e altri artifici, incrementando la suddetta penalità dalla metà al doppio, (ovvero dal 105 al 140%).

La più tenue ipotesi della compensazione di **crediti non spettanti**, si configura invece laddove il credito, pur sussistente, è utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi o è fruito in misura superiore a quella stabilita dalle norme di legge. In tale circostanza il nuovo regime accorda una **sanzione del 25%** (in luogo del 30%) del credito illegittimamente utilizzato in compensazione, **o in misura fissa pari ad euro 250** se gli adempimenti richiesti sono espletati entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi.

Non sono risparmiate dalle modifiche le ammende dovute in caso di **violazioni documentali** in campo iva. A tal riguardo, l'omessa o infedele fatturazione o trasmissione telematica dei corrispettivi e/o annotazione nei registri, si riduce sensibilmente, attestandosi al **70% dell'iva associata al maggior imponibile**, con un **minimo di 300 euro** per ogni operazione, a fronte del previgente 90/180% con importo minimo di euro 500 per ogni singola transazione. Nell'ipotesi di omessa o sotto-fatturazione di operazioni non soggette ad iva, la sanzione è del **5% del corrispettivo non documentato**, con importo minimo di euro 300. Resta applicabile la sanzione da euro 250 a 2.000 nell'ipotesi in cui la violazione non incide sulla corretta liquidazione del tributo.

Per quanto concerne la portata temporale delle nuove disposizioni, **l'articolo 5, D. Lgs. 87/2024 non lascia spazio ad interpretazioni: le nuove regole si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024**. Si prevede dunque la sussistenza di un regime transitorio che vedrà, per i prossimi anni, la coesistenza di due binari paralleli applicabili in modo differenziato a seconda della data della violazione. A rilevare non è quindi (come auspicavano i contribuenti) la data di accertamento del fatto incriminato, bensì la data stessa del fatto. Ne consegue che, tutte le violazioni rilevate

dall'amministrazione finanziaria od oggetto di ravvedimento spontaneo nei giorni successivi al 1° settembre, saranno:

- sanzionate secondo **il previgente regime sanzionatorio, se l'irregolarità risale alla data anteriore al 1° settembre 2024;**
- sanzionate secondo **il nuovo regime sanzionatorio, se l'irregolarità è commessa in data successiva al 1° settembre 2024.**