



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

COMMISSIONE DIRITTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

NOVITA' LEGGE DELEGA 111-2023 - SANZIONI TRIBUTARIE E PENALTRIBUTARIE

Relatore Dott. Marco Valenti

Commercialista e pubblicista in Brescia – Componente Commissione CNDCEC

Accertamento e rapporti con Amministrazione Finanziaria periferica e centrale

Brescia, 25 settembre 2025

LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni

1. Nell'esercizio della delega di cui all'art. 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali:
 - a) **per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali:**
 - 1) **razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del «ne bis in idem»;**



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (2)

2) valutare la **possibilità**, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati nei riguardi di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino alla concorrenza del debito di imposta;

3) **rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario** prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, **nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso**, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi e adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale;



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (3)

4) prevedere che la volontaria adozione di un **efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti **per aderire al regime dell'adempimento collaborativo** possano assumere rilevanza per **escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni**;

5) **introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria** tra le fattispecie di compensazione indebita di *crediti di imposta non spettanti e inesistenti*;



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (4)

b) per le sanzioni penali:

- 1) attribuire **specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo**, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso;
- 2) attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto;



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (5)

c) per le sanzioni amministrative:

- 1) **migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie**, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;
- 2) **assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni**, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1);
- 3) **prevedere l'inapplicabilità delle sanzioni in misura maggiorata per recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle precedenti violazioni**, meglio definendo le ipotesi stesse di recidiva;



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (6)

c) per le sanzioni amministrative:

4) **rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione**, onde renderla coerente con i principi sopra specificati, **anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi**;

5) **escludere, in virtu' dei principi di cui all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212**, l'applicazione delle sanzioni per i contribuenti che presentino una **dichiarazione integrativa al fine di adeguarsi alle indicazioni elaborate dall'Amministrazione finanziaria** con successivi documenti di prassi pubblicati ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della medesima legge 27 luglio 2000, n. 212, **sempreché la violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata** e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e il contribuente provveda al pagamento dell'imposta dovuta.



LEGGE DELEGA N. 111 / 2023 - in vigore dal 29.8.2023

Art. 20 - Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina delle sanzioni (7)

COMMI 2 E 3 – ACCISE E DOGANE (NE RIPARLEREMO IN III GIORNATA)



Grazie per l'attenzione

Dr. Marco Valenti

Studio Valenti – Consulenza a professionisti e loro aziende clienti

Accertamento e contenzioso tributario e societario

Componente Commissione Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti

Accertamento e rapporti con Amministrazione Centrale e periferica

Contrada Soncin Rotto n. 1/B - 25122 Brescia

Tel. 030 7282081 - marco.valenti@studiomarcovalenti.it

www.studiomarcovalenti.it

GIURISPRUDENZA CASSAZIONE PENALE E TRIBUTARIA – D. LGS. 87-2024

SANZIONI TRIBUTARIE E PENALTRIBUTARIE

Relatore Dott. Marco Valenti

*Commercialista e pubblicista in Brescia – Componente Commissione CNDCEC Accertamento
e rapporti con Amministrazione Finanziaria periferica e centrale*

Brescia, 25 settembre 2025

GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA – IRRETROATTIVITA' RIFORMA

CASSAZIONE 21150 del 29.7.2024 – A norma art. 384, co. 3 c.p.c. assegna termine di 60 gg al P.m. ed alle parti per Osservazioni sul contrasto tra art. 3, co. 3/472 e art. 5 D. Lgs. 87/24 (ed eventuale incostituzionalità – per eccesso di delega art. 76 oltre che violazione uguaglianza sostanziale artt. 3 e 117 co. 1 Cost. in relazione ad artt. 6 e 7 CEDU)

CASSAZIONE 30591/24 – **Rinvia atti alla C.G.T. di II grado**, ritenendo compito del Giudice del merito pronunciarsi sull'irretroattività (ev. remissione a Corte Cost.)

CASSAZIONE 34909/24 - **Rinvia atti alla C.G.T. di II grado**, ritenendo compito del Giudice del merito pronunciarsi sull'irretroattività (ev. remissione a Corte Cost.)

CASSAZIONE 2950/25 – conforme - **Rinvia atti alla C.G.T. di II grado**



GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA – IRRETROATTIVITA' RIFORMA

CASSAZIONE 1274 del 19.1.2025 – (1)

L'irretroattività della nuova disciplina sanzionatoria deve essere inserita nel più ampio contesto della riforma fiscale che prevede una radicale modifica del rapporto fisco/contribuente e di conseguenza giustifica una simile scelta (...). D'altronde, l'entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio è collegata alle violazioni commesse da una certa data successiva all'entrata in vigore del decreto a comprova che **anche la riduzione delle sanzioni necessita di un "tempo"** per l'attuazione dell'intero ripensamento del nuovo regime (...).



GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA – IRRETROATTIVITA' RIFORMA

CASSAZIONE 1274 del 19.1.2025 – (2)

La pronuncia, pur dando atto della necessità di un trattamento sostanzialmente simile tra sanzione penale e amministrativa, fa riferimento ad alcune sentenze della Consulta in cui si ammette che **la tutela di contro-interessi di rango costituzionale possa giustificare deroghe alla retroattività della sanzione più favorevole**. Viene così evidenziato che la previsione di sanzioni più leggere comporta una riduzione di risorse già preventivate, al di là delle esigenze di rispetto dei principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito pubblico, con effetti diretti sul raggiungimento di prestazioni standard in materie di rango costituzionale come quelle sanitarie, scolastiche, di sicurezza pubblica, eccetera.



GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA

CASSAZIONE 23570 dep. II 3.9.2024 - La sentenza penale di assoluzione divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore della riforma delle sanzioni ha comunque efficacia di giudicato nel procedimento tributario a condizione che il relativo giudizio sia ancora pendente.

C.G.T. II GRADO LOMBARDIA N. 2763-04-24 del 23.07.2024 (conforme)

La sentenza penale definitiva di assoluzione dibattimentale trova applicazione anche ai procedimenti tributari pendenti nonostante sia pronunciata prima dell'entrata in vigore della nuova norma che prevede la rilevanza delle decisioni penali assolutorie, **anche se non è motivo di ricorso.**

GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA - CASSAZIONE 25042/2024

La sentenza penale definitiva di assoluzione con la motivazione che «**il fatto non costituisce reato**» non fa scattare alcun automatismo, favorevole al contribuente, nel procedimento tributario riguardante i medesimi fatti.

La sentenza irrevocabile di assoluzione (penale) a seguito di dibattimento, ha efficacia di giudicato nel processo tributario a condizione che:

- **l'assoluzione sia stata pronunciata perché il fatto non sussiste**
- **o l'imputato non lo ha commesso,**

deve trattarsi del medesimo soggetto e degli stessi fatti materiali oggetto del processo tributario l'efficacia sia riferita ai medesimi fatti

Resta ovviamente fermo che l'assoluzione in sede penale perché il fatto non costituisce reato, ancorchè non abbia efficacia di giudicato nel processo tributario, possa essere comunque valutata dal giudice tributario, insieme agli altri elementi, ai fini della decisione.

GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA

Le **sentenze nn. 21584/2024, 23570/2024, 23609/2024, 16584/2024, 30814/2024, 30900/2024, 1021/2025** hanno ritenuto che il tenore letterale del principio contenuto nell'art. 20, co. 1, lett. a) n. 3, L. 111/2023, poi trasfuso nell'art. 21-bis apparissero **pacifici** da interpretare: ***accertata l'identità dei fatti materiali, se il contribuente viene assolto in sede dibattimentale con formula piena e la sentenza diviene poi irrevocabile, questa produce effetti nel giudizio tributario*** (i.e. ha efficacia di giudicato), potendosi depositare la stessa fino a 15 giorni prima dell'udienza dinanzi la Cassazione.



GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA - CASSAZIONE 3800/2025

Il principio di diritto statuito dalla Cassazione, sez. Tributaria, con sentenza n. 3800 del 14 febbraio 2025 si pone in netto contrasto con i pronunciamenti sino ad allora formatisi sull'applicazione del nuovo art. 21-bis, dlgs 74/2000, siccome introdotto dal dlgs 87/2024 (c.d. decreto Sanzioni).

La sentenza penale dibattimentale di assoluzione con formula piena ha «efficacia automatica» nel procedimento tributario esclusivamente alle sole sanzioni e non anche all'accertamento dell'imposta. Per quest'ultima, **la sentenza penale ha rilievo come elemento di prova ed è oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario.**



GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA - CASSAZIONE 5714/2025

Il 4 marzo 2025, stanti le divergenze e la rilevanza della questione, la Cassazione ha deciso di rimettere gli atti alla Prima Presidente affinché valuti l'interessamento delle Sezioni unite.

In tale contesto, onde evitare interpretazioni difformi dalla volontà del legislatore, sarebbe forse opportuno un intervento normativo interpretativo, anche mediante le integrazioni previste dall'articolo 1 co. 6 della delega.

.



GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA - CASSAZIONE 8259/2025

Conto salato per chi mette in piedi una finta separazione dal coniuge per non pagare le tasse.

Scatta, infatti, il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 D. Lgs. 74/00 (interessi e sanzioni amministrative).

Sono le conclusioni che si leggono nella sentenza n. 8259/2025 emessa dalla Cassazione penale, depositata in cancelleria il 28 febbraio scorso.



Grazie per l'attenzione

Dr. Marco Valenti

Studio Valenti – Consulenza a professionisti e loro aziende clienti

Accertamento e contenzioso tributario e societario

Componente Commissione Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti

Accertamento e rapporti con Amministrazione Centrale e periferica

Contrada Soncin Rotto n. 1/B - 25122 Brescia

Tel. 030 7282081 - marco.valenti@studiomarcovalenti.it

www.studiomarcovalenti.it

LE NUOVE SANZIONI PENAL-TRIBUTARIE – D.LGS. 87/2024 E D. LGS. 81/2025

Relatore Dott. Marco Valenti

Commercialista e pubblicista in Brescia – Componente Commissione CNDCEC

Accertamento e rapporti con Amministrazione Finanziaria periferica e centrale

OMESSO VERSAMENTO RITENUTE (1/2)

(articolo 10 bis Dlgs 74/2000)

Norma previgente	Norma attuale
<i>E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute [dovute sulla base della stessa dichiarazione o (*)] risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.</i>	<i>E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non e' in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il colpevole e' punito se l'ammontare del debito residuo e' superiore a cinquantamila euro.</i>

OMESSO VERSAMENTO RITENUTE (2/2)

(articolo 10 bis Dlgs 74/2000)

NOVITA'

- il reato si consuma se le ritenute per un ammontare superiore a 150 mila euro non sono versate entro il **31.12** dell'**anno successivo** a quello di **presentazione** della dichiarazione
- È prevista la **non punibilità**
 - se richiesta la **rateazione**, oppure
 - se la rateazione è **scaduta** e il debito residuo non è superiore a **50 mila** euro
- L'Ade deve inviare l'avviso bonario relativo all'omesso versamento di ritenute entro il **30.9** dell'anno successivo al modello 770. Nelle more il sostituto può versare 1/20 di quanto dovuto, per trimestre. La prima rata deve essere versata entro il 31.12 dell'anno successivo a quello di presentazione del 770 (art. 3 bis, comma 2 bis, Dlgs 462/1997).

OMESSO VERSAMENTO IVA (1/2)

(articolo 10 ter Dlgs 74/2000)

Norma previgente	Norma attuale
<i>E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.</i>	<i>E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo e' superiore a settantacinquemila euro.</i>

OMESSO VERSAMENTO IVA (2/2)

(articolo 10 ter Dlgs 74/2000)

NOVITA'

- Il reato si consuma se le ritenute per un ammontare superiore a **250 mila** euro non sono versate entro il **31.12** dell'**anno successivo** a quello di **presentazione** della dichiarazione
- È prevista la **non punibilità**
 - se richiesta la **rateazione**, oppure
 - se la rateazione è **scaduta** e il debito residuo non è superiore a **75 mila** euro
- L'Ade deve inviare gli avvisi bonari relativi all'omesso versamento Iva entro il **30.9** dell'anno successivo alla dichiarazione Iva. Nelle more il contribuente può versare 1/20 di quanto dovuto, per trimestre. La prima rata deve essere versata entro il 31.12 dell'anno successivo alla dichiarazione Iva (art. 3 bis, comma 2 bis, Dlgs 462/1997).

INDEBITA COMPENSAZIONE (1/2)

(articolo 10 quater Dlgs 74/2000)

Norma previgente	Norma attuale
<i>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.</i> <i>2 E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.</i>	<i>1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.</i> <i>2 E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.</i> <i>2 bis La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.</i>

INDEBITA COMPENSAZIONE (2/2)

(articolo 10 quater Dlgs 74/2000)

NOVITA'

- E' esclusa la punibilità per il reato di indebita compensazione quando, sussistono condizioni di **obiettiva incertezza** in ordine agli **specifici elementi** o alle **particolari qualità** che fondano la **spettanza del credito**, anche per la natura tecnica delle valutazioni,

SEQUESTRO E CONFISCA (1/2)

(articolo 12 bis Dlgs 74/2000)

Norma previgente	Norma attuale
1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, e' sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2 La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca e' sempre disposta.	1 Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2 Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti.

SEQUESTRO E CONFISCA (2/2)

(articolo 12 bis Dlgs 74/2000)

NOVITA'

- E' prevista l'esclusione del sequestro a fini di confisca qualora sia in **corso** l'estinzione del **debito tributario** mediante rateizzazione anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, a condizione che il contribuente **sia in regola** con i relativi pagamenti e che **non sussista** il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

(articolo 13 Dlgs 74/2000)

Norma attuale

*1 I reati di cui agli **articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1**, 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.*

*2 I reati di cui agli **articoli 2, 3, 4 e 5** non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti **prima** che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.*

3 Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, [...] è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

*3 bis I reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da **cause non imputabili all'autore sopravvenute**, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini di cui al primo periodo, il giudice tiene conto della **crisi non transitoria di liquidità** dell'autore dovuta alla **inesigibilità dei crediti** per accertata insolvenza o sovraindebitamento di **terzi** o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di **amministrazioni pubbliche** e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.*

3 ter Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici (...)

(*) Cass. pen., Sez. III, Sent., 25/07/2024, n. 30532 richiama art. 13 come modificato da Dlgs 87/2013

REGOLARIZZAZIONE OMESSA DICHIARAZIONE – PENALE

ARTICOLO 13 D.LGS 74/2000

I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale **pagamento degli importi dovuti**, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa **entro** il termine di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.



La presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni pur non essendo ravvedibile:

- rappresenta una **causa di non punibilità** sotto il profilo penale se la regolarizzazione avviene entro il termine dell'anno successivo
- In ogni caso, dovrebbe essere considerata positivamente, ai fini della valutazione dell'**elemento soggettivo**

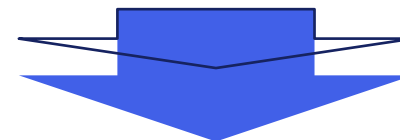
PROCESSO TRIBUTARIO vs PROCESSO PENALE

Art. 20 D.lgs 74/2000

*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario **non** possono **essere sospesi** per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.*

*1 bis. Le **sentenze** rese nel **processo tributario**, divenute irrevocabili, e gli **atti di definitivo accertamento** delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di **adesione**, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, **possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato**.*

- **Non** è possibile chiedere la sospensione del procedimento e del processo tributario, in pendenza del procedimento penale (norma già in vigore ante Dlgs 87/2024).
- Le sentenze tributarie definitive o gli accertamenti definitivi (anche a seguito di adesione) **possono** costituire una **prova** del fatto in essi accertato nel processo penale



Devono essere attentamente valutati gli effetti di una eventuale adesione nel procedimento penale – necessario il coordinamento tra il difensore tributario e l'avvocato esperto nel penale tributario

PROCESSO PENALE vs PROCESSO TRIBUTARIO

Art. 21 bis Dlgs 74/2000

*1 La sentenza irrevocabile di **assoluzione** perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei **confronti del medesimo soggetto** e sugli **stessi fatti materiali oggetto di valutazione** nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.*

*2 La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a **quindici giorni prima dell'udienza** o dell'adunanza in camera di consiglio.*

3 Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.

- L'efficacia di giudicato
 - è limitata sotto il profilo soggettivo («medesimo soggetto») e sotto quello oggettivo («stessi fatti materiali oggetto di valutazione»);
 - Non opera automaticamente nel caso di proscioglimento in fase di indagine nell'udienza preliminare;

Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 22/7/2024, n. 20263

Le disposizioni dell'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 si applicano, limitatamente ai casi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche alla persona fisica nell'interesse della quale ha agito il rappresentante legale o negoziale, all'ente o società nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o amministratore, nonché ai loro soci o associati.

Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 3/9/2024, n. 23570

Qualora un contribuente sia assolto con sentenza irrevocabile dalle accuse penali per i medesimi fatti alla base di un avviso di accertamento, tale assoluzione opera come giudicato nel processo tributario, determinando l'annullamento dell'avviso di accertamento.

COMUNICAZIONI ADE vs PROCURE

Obblighi informativi dei
PM nei confronti dell'Ade

Art. 129 Dlgs 271/1989

Il **pubblico ministero** quando esercita l'azione penale per i delitti tributari previsti dal Dlgs 74/2000 **deve informare** la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dando notizia dell'imputazione

Obblighi informativi
dell'Ade nei confronti del PM

Art. 32 Dpr 600/1973 e 51 Dpr 633/1972

Quando l'Agenzia delle entrate riceve comunicazione da parte del PM dell'esercizio dell'azione penale risponde senza ritardo trasmettendo, anche alla GdF, l'**attestazione** relativa allo **stato di definizione** della violazione tributaria

Lo scambio di informazioni è un ulteriore tassello che comporta la necessità di un coordinamento tra la difesa penale e quella amministrativa tributaria

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

Iter logico :

- a) Anche ai fini amministrativi valgono le nuove definizioni introdotte ai fini penal tributari e cioè

Articolo 1, comma 1, lettera g-quater) D.Lgs. N. 74/2000

per "**crediti inesistenti**" si intendono:

- 1. i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;*
- 2. i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;*

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

- Iter logico :

a) Anche ai fini amministrativi valgono le nuove definizioni introdotte ai fini penal tributari e cioè **Articolo 1, comma 1, lettera g-quinquies**) D.Lgs. N. 74/2000

- per "**crediti non spettanti**" si intendono:

1. *i crediti fruiti in violazione delle modalita' di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;*
2. *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;*
3. *i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.*

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

Iter logico :

- b) Ai fini amministrativi le nuove definizioni si applicano per le violazioni commesse dal 1 settembre 2024 : articolo 13, comma 4, del D.Lgs. 471/1997**

Salvo quanto previsto dal comma 4-ter, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'articolo 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinqies) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74

Sanzioni :

- **25% per crediti non spettanti.** La sanzione si applica anche quando il credito e' utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal comma 4-ter.
- **70% per crediti inesistenti (sino al 105%-140%)** se i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

- Iter logico :
- Violazioni commesse sino al 31 agosto 2024
 - Non vi era una definizione di credito spettante e/o inesistente nell'ambito delle norme penali-tributarie, mentre la definizione era invece presente ai fini amministrativi nell'art. 13, commi 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997
 - Comma 4: *Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalita' di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% per cento del credito utilizzato*

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

- Iter logico :
- d) Violazioni commesse sino al 31 agosto 2024
 - Non vi era una definizione di credito spettante e/o inesistente nell'ambito delle norme penal tributarie, mentre la definizione era invece presente ai fini amministrativi nell'art. 13, commi 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997
 - *Comma 5: Si intende **inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli** di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

Violazioni commesse sino al 31 agosto 2024:

1. Vecchie definizioni presenti solo nel D.Lgs. 471/1997
2. Vigono ancora le vecchie sanzioni (30% – 100/200%)
3. Recupero attraverso l'atto specifico di cui all'articolo 38 bis del DPR n. 600/1973
4. Possibilità di definizione agevolata con pagamento di un terzo della sanzione
5. Si al contraddittorio preventivo solo per contestazioni relative a crediti non spettanti
6. Si accertamento con adesione per contestazioni relative a crediti inesistenti e non spettanti con impossibilità di compensazione ed obbligo di pagamento in unica soluzione

N.B. RISPOSTA N. 2 ADE TELEFISCO 19.9.24 (solo per atti notificati post 30.4.24)

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

Iter logico :

g) Violazioni commesse dal 1 settembre 2024

1. Nuove definizioni ai fini amministrativi sulla base della definizione contenuta nel D.Lgs. n. 74/2000
2. Nuove sanzioni (25% - 70/105/140%)
3. Recupero attraverso lo specifico atto di cui all'articolo 38 bis del DPR n. 600/1973
4. Possibilità di definizione agevolata con il pagamento di 1/3 della sanzione
5. Si contraddittorio preventivo ma solo per contestazioni legate a crediti non spettanti
6. Si accertamento con adesione sia per crediti non spettanti che per crediti inesistenti con impossibilità di compensazione e obbligo di pagamento in unica soluzione

CREDITI NON SPETTANTI E/O INESISTENTI

Con **l'atto di indirizzo emanato dal MEF l'1.7.2025** si segnala un intervento interpretativo sulla disciplina dei crediti d'imposta.

A fronte del DLgs. 87/2024 vengono chiariti i concetti di credito "inesistente" e credito "non spettante".

Il credito è inesistente quando manca dei requisiti sostanziali previsti dalla legge o è frutto di condotte fraudolente.

Il credito è non spettante ove esso seppure formalmente esistente viene utilizzato in violazione delle condizioni o dei limiti imposti dalla normativa.

L'atto del MEF sottolinea che la distinzione deve basarsi su criteri legislativi.

In tal senso si rilevano ricadute anche sul versante penale tributario.

LE NUOVE SANZIONI TRIBUTARIE – D.LGS. 87/2024 E D. LGS. 81/2025

Relatore Dott. Marco Valenti

Commercialista e pubblicista in Brescia – Componente Commissione CNDCEC

Accertamento e rapporti con Amministrazione Finanziaria periferica e centrale

I PRINCIPI DELLA RIFORMA: D. LGS. 472/97

- Fissazione del principio di **applicabilità della sanzione sui soggetti societari** (art. 1)
- Maggior rilevanza ai principi di **proporzionalità e offensività** (art. 3)
- Richiamo alla **non punibilità** laddove vi sia adeguamento agli indirizzi di prassi dell'Amministrazione finanziaria (art. 6)
- **Mitigazione nella applicabilità della recidiva** : è previsto l'incremento della sanzione sino al doppio nei confronti di chi, nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione ovvero nel caso di inoppugnabilità dell'atto è incorso in violazioni della medesima indole che non sono definite con il ravvedimento ovvero con la definizione di un PVC.
- Non sono richiamate altre ipotesi definitorie (art. 7) – MITIGAZIONE SANZIONI
- Possibilità di riduzione od incremento della sanzione al ricorrere di determinate circostanze (art. 7)

I PRINCIPI DELLA RIFORMA: DLGS. 472/97

- Modifica alla disciplina del **concorso** e della **continuazione** (art. 12)
- **Riforma del ravvedimento operoso** (art. 13)
- **Possibilità di rateizzare il pagamento delle sanzioni** analogamente a quanto previsto in materia di accertamento con adesione (art. 16)
- **Definizione agevolata delle sanzioni** in caso di **autotutela parziale** (art. 17 bis)
- **Ipoteca e sequestro conservativo anche sulla base di un PVC della GDF** (art. 22)
- **Maggiori tutele per l'erario** in relazione alla sospensione di rimborsi e compensazioni in caso di notifica di atti (art. 23)

Tutte le novità in esame sono in vigore per le violazioni commesse a far data dal 1.9.2024

IPRINCIPI DELLA RIFORMA: DLGS. 471/1997

Sanzioni amministrative (a partire dalle violazioni commesse dal 1.9.24):

- **Generalizzata riduzione delle sanzioni applicabili** nei casi di violazioni sulle dichiarazioni e sui versamenti
- **Rilevanza del comportamento del contribuente** ai fini di ridurre l'impatto della violazione
- **Ampliamento delle possibilità di ravvedimento operoso**
- Possibilità di rateazione dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni

> Per le violazioni commesse sino al 31.8.2024, si applicano le disposizioni dei DD.Lgs. 471 e 472 /1997 ante riforma

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Norma applicabile per sanare violazioni commesse dal 1 settembre 2024**
- 1. Versamenti: 1/10 (2,5%) nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione.
- Poiché la sanatoria entro 30 giorni è effettuata in un termine inferiore ai 90 giorni la sanzione base per il versamento non effettuato è pari al 12,5% e quindi la sanatoria costa l'1,25% ulteriormente riducibile con il ravvedimento sprint
- **Norma analoga alla precedente in termini di percentuale di riduzione della sanzione**

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Norme collegate:

Art. 13 D.Lgs. 471/1997

nella parte in cui si dispone che se il versamento viene effettuato entro i 90 giorni successivi alla scadenza di pagamento, la sanzione base è ridotta alla metà

Art. 13 bis D.Lgs. 472/1997

Norma che disciplina il ravvedimento «sprint»

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Norma applicabile per sanare violazioni commesse dal 1 settembre 2024

2. **Versamenti e dichiarazioni : 1/9** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso.

Impatto reale è sull'ipotesi dei versamenti perché, relativamente alla dichiarazione, la stessa è valida se presentata entro i 90 giorni successivi al termine ordinario per la scadenza, Di fatto è la norma applicabile per sanare il quadro RW ovvero per la correzione di errori formali nelle dichiarazioni

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Norma applicabile per sanare violazioni commesse dal 1 settembre 2024**
- 3. Ad 1/8 (se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore.
- Rientrano le ipotesi di versamento effettuato entro il 31 ottobre 2025 con sanzione che sarà pari al 3,125% oppure alla sanatoria legata alla infedeltà dichiarativa con sanzione pari :
 - a) **6,25%** se la sanatoria interviene senza che sia stata avviata azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questo caso, infatti, la sanzione base per l'infedeltà dichiarativa è il 50%
 - b) **8,75%** se la sanatoria interviene dopo la notifica, ad esempio, di un questionario o di una lettera di compliance (70% / 8)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Norma applicabile per sanare violazioni commesse dal 1 settembre 2024

4. **ad 1/7** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso** del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore

È il caso della sanatoria sui versamenti non effettuati, in tutto od in parte, nel 2025 ovvero per il versamento di acconto di novembre 2024 e che viene sanato oltre il 31 ottobre 2025 od oltre il 31 ottobre 2026 ed entro il termine di accertamento del relativo periodo di imposta

Per le dichiarazioni si tratta della sanatoria afferente la dichiarazione presentata nel 2024 effettuata oltre il 31 ottobre 2025 ed entro i termini di accertamento

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Norma applicabile per sanare violazioni commesse (o confluite in uno schema di atto ?) dal 1 settembre 2024
- 5. ad 1/6 se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Caso particolare :

- a) È notificato uno **schema di atto che nasce senza originare da PVC**
- b) Sulla base dello schema di atto non devo aver chiesto l'adesione ma, in linea di principio, posso aver presentato delle memorie
- c) Il ravvedimento può essere anche parziale, con riferimento ad alcune parti dello schema di atto

Non vale per gli schemi di atto ante 1 settembre 2024.

Il dubbio è la norma sia applicabile per gli schemi di atto notificati successivamente ma per violazioni commesse in precedenza (letteralmente sembrerebbe non applicabile – fonte Eutekne)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Norma applicabile per sanare violazioni commesse (o rilevate?) dal 1.9.24

6. **ad 1/5** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, **avviene dopo la constatazione della violazione (P.V.C.)** ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale** ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e, **comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6- bis**, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- a) Ho avuto la notifica di un PVC
- b) Non ho definito integralmente il PVC ex nuovo art. 5-quater/218
- c) Decido di effettuare il ravvedimento direttamente sul PVC ma solo per alcuni rilievi

Non vale per le violazioni commesse (o rilevate?) ante 1.9.24

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Norma applicabile per sanare violazioni commesse (o rilevate?) dal 1 settembre 2024

7. **1 / 4 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto** di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo **alla violazione constatata con PVC** ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, **senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione** ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Caso particolare:

- a) Ho avuto la notifica di un PVC e non l'ho definito né integralmente né parzialmente
- b) Mi hanno anche notificato lo schema di atto
- c) Sullo schema di atto ho presentato memorie ma non accertamento con adesione. Posso anche effettuare ravvedimento su una parte dello schema di atto

Non vale per le violazioni commesse (o rilevate?) ante 1.9.24

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Norma applicabile sulle omesse dichiarazioni e le preclusioni al ravvedimento

- 8) 1/10 di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni. In ogni caso, decorsi 90 giorni, la dichiarazione non è ravvedibile
- 9) Resta ferma la preclusione al ravvedimento se è avvenuta notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.
- 10) Il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento. Con il ravvedimento si amplia anche il termine di accertamento della violazione sanata per un periodo corrispondente a quello intercorso tra adempimento originario e ravvedimento

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Violazioni commesse sino al 31.8.2024 : applicazione della precedente norma

- a) **ad 1/10 del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- a-bis) **ad 1/9 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso
- b) **ad 1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo , avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (**quindi D.R. 2023 entro il 31.10.2024**)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Violazioni commesse sino al 31.8.2024 : applicazione della precedente norma**

- b-bis) ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore (quindi DR2023 entro 31.10.2025)
- b-ter) ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore (quindi DR 2023 entro il termine di accertamento)
- b-quater) ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 (post PVC)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- **Violazioni commesse sino al 31.8.2024 : applicazione della precedente norma**
- c) ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni
- Come visto, **nella nuova versione della norma sul ravvedimento operoso è stato specificato che la dichiarazione non presentata e non sanata entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria non può essere ravveduta.**
- Il principio era già applicabile in precedenza per effetto di quanto affermato dall'articolo 2, comma 7, del DPR n. 322/1998 (dichiarazione presentata entro 90 giorni come dichiarazione valida a tutti gli effetti)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

- Il ravvedimento operoso ed il cumulo giuridico (NOVITA')
- Dal 1 settembre 2024 anche in sede di ravvedimento operoso opera la possibilità, in autonomia per il contribuente, di ridurre le sanzioni secondo il principio del cumulo giuridico (per le violazioni commesse a partire da tale data)
- Articolo 13, comma 2 bis del D.Lgs. 472/1997
- *"Se la sanzione e' calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione e' determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione puo' essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate".*

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso ed il cumulo giuridico (NOVITA')

Sicuramente la novità in questione assume particolare rilevanza nel campo IVA piuttosto che ai fini delle II.DD. ove, naturalmente, si potrà avere particolare convenienza nel momento in cui la medesima violazione è stata commessa su più periodi di imposta.

Esempio IVA

2022: omessa fatturazione di 500 operazioni da 100 euro ciascuna

- **violazione da omessa fatturazione ex art. 6 comma 1 del DLgs. 471/97**, con sanzione minima del 90% e l'ulteriore minimo di 500 euro per ciascuna operazione,
- **infedele dichiarazione IVA ex art. 5 comma 4 del DLgs. 471/97**, con sanzione minima sempre del 90%. L'infedele dichiarazione IVA assorbe la sanzione sull'omesso versamento dell'IVA periodica,
- il contribuente avrà omesso di dichiarare operazioni imponibili per 50.000 euro e IVA per 11.000 euro (50.000 x 22%).

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso ed il cumulo giuridico (NOVITA')

Esempio di Ravvedimento operoso «vecchio»

1. la **violazione ex art. 6 commi 1 e 4 del DLgs. 471/97** punita al 90% (minimo di 500 euro) da ridurre a 1/7, con sanzione di 71,42 euro (500/7) per operazione, per un totale di 35.710 euro (71,42 x 500)
2. **l'infedele dichiarazione IVA ex art. 5 comma 4 del DLgs. 471/97**, con sanzione del 90% da ridurre a 1/8, per un totale di 1.237,5 euro (11.000 x 90% = 9.900/8).

Sanzione complessiva di 36.947,5 (35.710 + 1.237,5)

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso ed il cumulo

Ravvedimento operoso «nuovo»

* la **violazione più grave è quella di infedele dichiarazione IVA con la sanzione di 9.900 euro**, che è più grave di quella di 500 euro per la singola violazione riferita all'omessa fatturazione.

* **su 9.900 euro si applica l'aumento di 1/4, pari a 2.475 euro ($9.900/4$)**, per un totale di 12.375 euro ($9.900 + 2.475$). Detto importo è soggetto al ravvedimento con riduzione a 1/7 e si giunge alla cifra di 1.767,85 euro.

Per la riduzione della sanzione occorre infatti riferirsi alla prima violazione, quindi a quella sulle fatture commessa nel 2022, e non nel 2023 in cui è stata commessa la sola violazione dichiarativa (ai fini dell'art. 12 comma 8 del DLgs. 472/97 si dovrebbe pur sempre trattare di unico periodo di imposta "sanzionatorio").

Esempio tratto da Eutekne Info del 23 febbraio 2024 «Possibile convenienza del ravvedimento operoso con cumulo giuridico» di Rebecca Amato

IRROGAZIONE DELLE SANZIONI (1/3)

Articolo 16 D.Lgs. n. 472/1997 (versione in vigore per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024)

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.
2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni . Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

L'IRROGAZIONE DELLE SANZIONI (2/3)

Articolo 16 D.Lgs. n. 472/1997 (versione in vigore per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024)

3. **Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso**, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il **pagamento di un importo pari ad un terzo** della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.
4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido, possono, entro lo stesso termine, **produrre deduzioni difensive**. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18.
5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

L'IRROGAZIONE DELLE SANZIONI (3/3)

- **Articolo 16 D.Lgs. n. 472/1997 (versione in vigore per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024)**
 6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso , con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.
 7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22.
- 7 bis. Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3

L'IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

Violazioni commesse dal 1 settembre 2024 : Versamento rateizzato delle sanzioni

Art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali, ovvero delle misure fisse o proporzionali, previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. **Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro.** L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato al comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

CUMULO GIURIDICO

Fattispecie	Violazioni commesse	
Art. 12 Dlgs 472/97	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
c. 1 concorso formale e materiale	«È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione».	«E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni ».
c. 2 Continuazione	«Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo».	Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che, nella loro progressione , pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.

- Esteso il cumulo al **concorso materiale** di plurime violazioni **sostanziali**
- Esplicitata l'esclusione del cumulo per **omessi versamenti** e **indebite compensazioni**
- Introdotto il concetto di «**medesima risoluzione**» nell'ambito della continuazione

CUMULO GIURIDICO

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
c. 3 diversi tributi	«Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto ».	Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.
c. 4	«Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi»	«Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi»
c. 5 diversi periodi	«Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo ».	Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi d'imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3

- Non sono stati modificati gli aumenti previsti nel caso di violazioni che interessano **diversi tributi** (comma 3) e **diversi anni** (comma 5) - sono solo stati riformulati per esplicitare l'ordine di applicazione
- Il c. 4 è stato abrogato e le stesse disposizioni sono state inserire nel nuovo c. 8 bis

CUMULO GIURIDICO

Fattispecie	Aumento	Ordine
Concorso o continuazione (comma 2)	da 1/4 al doppio	
Violazioni su più tributi (comma 3)	1/5	1/5 e poi da 1/4 al doppio
Violazioni su più anni (comma 5)	dalla metà al triplo	Dalla metà al triplo e poi da 1/4 al doppio
Violazioni su più tributi e più anni e (commi 3 e 5)	1/5 e dalla metà al triplo	1/5, da 1/4 al doppio e infine dalla metà al triplo



Sono stati recepiti i criteri forniti dalla Legge Delega. Solo per il caso della violazione su più anni e su più tributi vi sono divergenze (per la circolare 10.7.98 n. 180, si sarebbe dovuto applicare l'aumento di 1/5, dalla metà al triplo e poi da 1/4 al doppio).

CUMULO GIURIDICO

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
c. 6	«Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione».	«Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione».
c. 7 cumulo materiale	«Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni».	«Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni».
c. 8	«Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento [...] e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni».	«Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria , di conciliazione giudiziale o di ravvedimento , in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo . La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni».

- È stato introdotto il riferimento al principio di **proporzionalità** nel comma 7
- Esplicitata la possibilità di applicare il cumulo anche nel caso di **ravvedimento operoso**: in questa ipotesi il cumulo si applica **separatamente** per ciascun **tributo** e **anno**

PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

Le modifiche apportate alla norma dal decreto di riforma delle sanzioni sono finalizzate ad attuare i seguenti principi della legge delega tra cui migliorare

- la **proporzionalità** delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei (art. 20, lettera c), n. 1) della legge 9.8.2023 n.111)

per quanto attiene all'IVA, *“le sanzioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi indicati dall'art. 273 della direttiva IVA né mettere in discussione la neutralità di tale imposta”* (Corte di giustizia UE, 8 maggio 2019, causa C-712/17).

Corte UE, sentenza del 15.4.2021 (causa C-935/19) GRUPA WARZYWNA SP. Z O.O. non è conforme al diritto UE una sanzione pari al 20% dell'imposta detratta per un'operazione che avrebbe dovuto essere fatturata in esenzione, sul presupposto che non è legittimo un sistema sanzionatorio automatico che si applichi indifferentemente a chi incorre in un errore e a chi partecipa a una frode

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Nuovo art. 1, c. 1 D.Lgs. 471/1997 (per violazioni post 1.9.2024) -

Omessa dichiarazione:

- Sanzione pari al 120 % dell'imposta dovuta
- Se non sono dovute imposte si applica la sanzione fissa di 250 euro
- La dichiarazione è omessa se non viene presentata entro i 90 gg. successivi alla scadenza del termine ordinario

Ma:

- a) Se il contribuente la presenta comunque prima che siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, la sanzione applicabile è il 75% (omesso versamento x 3)
- b) Quindi se poi definisco in via agevolata la sanzione pago il 25% cioè una sanzione identica a quella «nuova» prevista per l'omesso versamento
- c) Significa che la sanzione del 120% è applicabile solo in caso di controllo

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Il concetto di **imposta dovuta**

In relazione alla violazione di omessa dichiarazione viene menzionato il concetto di **imposta dovuta** - e **non di maggiore imposta** come con riferimento all'ipotesi di dichiarazione infedele

La sentenza della Corte Costituzionale n. 46/2023 ha affermato che la mancata presentazione della dichiarazione deve essere comunque un elemento valorizzato in sede sanzionatoria dal sistema, il concetto di imposta dovuta al quale parametrare la sanzione corrisponde all'imposta in senso generale anche se il contribuente ha effettuato il versamento.

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Nuovo art. 1, c. 1 D.Lgs. 471/1997 (per violazioni post 1 settembre 2024)

1. Concetto di imposta dovuta e sanzioni applicabili

La norma non è mutata rispetto a prima ai fini di identificare il parametro a cui ancorare la sanzione applicabile. Dovrebbero dunque valere i chiarimenti dell'ADE con risposta n. 450/2023:

- a) Se le imposte sono comunque pagate (nei termini ordinari o al massimo nei 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione) si applica la sanzione fissa
- b) Se le imposte non sono pagate nei termini di cui sopra si applica la sanzione proporzionale

Risposta ADE accoglie i principi delineati dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 46/2023. La nuova norma privilegia il comportamento del contribuente che, anche se la violazione è stata commessa, si attiva spontaneamente

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

- Per le violazioni commesse sino al 31 agosto 2024

2. Precedenti disposizioni

- Sanzioni applicabili dal 120% al 240% dell'imposta dovuta
- L'imposta dovuta è un concetto che in via interpretativa è delineato secondo quanto visto prima in base alla risposta ADE ed alla Corte Costituzionale
- In linea di principio potrebbe aversi una sanzione più mite nel caso sia definita. Infatti, se le imposte sono state pagate, la Corte afferma che si potrebbe applicare la sanzione base nella misura dimezzata del 60%. Quindi in caso di definizione il contribuente pagherebbe il 20%. La vera differenza è nell'incentivo a presentare comunque la dichiarazione in quanto è previsto un automatismo della sanzione più mite. Risposta ADE dava un ulteriore discrimine in relazione al momento di versamento delle imposte ai fini della applicazione della fissa

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Risposta ADE 450/2023 vs cir. 54/2002

Con l'indicazione fornita nella risposta del 2023, l'Agenzia delle entrate ha superato una propria posizione di prassi ormai datata del 2002 con la quale, di fatto, si affermava che se il contribuente aveva comunque versato le imposte (anche attraverso il ravvedimento operoso) non presentando la dichiarazione e non sanando la violazione, era irrogabile unicamente la sanzione fissa in quanto non vi era alcuna imposta «dovuta».

Questa posizione, apprezzabile da un punto di vista letterale della norma (che nonostante la riforma non è mutata) naturalmente privilegiava il contribuente che non presentava la dichiarazione rispetto al contribuente che, avendo presentato la dichiarazione, intendeva sanare una potenziale violazione di infedele dichiarazione

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Infedele dichiarazione (art. 1, comma 2 e 2 bis, D.Lgs. 471/1997)

Violazioni commesse dal 1 settembre 2024

- **Sanzione applicabile unitariamente determinata nella misura del 70 %** della maggiore imposta o del minore credito utilizzato
 - a) **se la violazione viene sanata con una dichiarazione integrativa**, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, si applica sull'ammontare delle imposte dovute si applica la **sanzione del 50%**
 - b) Se la violazione viene sanata con una **dichiarazione integrativa dopo l'avvio dei controlli**, la sanzione base torna ad essere del **70%**

In entrambe le ipotesi, in virtù del ravvedimento, **le misure del 50 e del 70 %** devono essere ridotte secondo quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 472/1997

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Infedele dichiarazione (art. 1, comma 2, D.Lgs.

471/1997) Violazioni commesse fino al 31 agosto 2024

- Sanzione andava dal 90 al 180%
- Non vi era, in caso di presentazione di ravvedimento operoso, la possibilità di assumere quale sanzione base per il ravvedimento stesso, una sanzione più mite rispetto a quella minima del 90%

LE VIOLAZIONI SULLE DICHIARAZIONI: II.DD

Infedele dichiarazione

-); **Resta fermo l'incremento della sanzione nel caso in cui la dichiarazione infedele è violazione commessa con comportamenti fraudolenti : aumento dalla metà al doppio (per le violazioni sino al 31 agosto 2024 aumento solo della metà**
- **Resta ferma la riduzione di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000.** La medesima riduzione si applica, salvo il caso di comportamenti fraudolenti, se l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. **Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250;**
- **E' stato eliminato l'incremento di 1/3 della sanzione per redditi esteri (IVIE ed IVAFE sempre al 90 od al 70 per cento) per violazioni commesse dal 1 settembre 2024**
- **Resta ferma l'impossibilità di ottenere la penalty protection da TP se non c'è il flag in dichiarazione sul possesso della documentazione**

LE VIOLAZIONI SUI VERSAMENTI

Per le violazioni commesse dal 1 settembre 2024

- **Sanzioni applicabili del 25%** sul versamento in tutto od in parte non effettuato, invece del 30%
- Stessa sanzione si applica nel caso di rettifiche ex articoli 36 bis e 36 ter del DPR n. 600/1973 e 54 bis DPR 633/1972 : significa che **per gli avvisi bonari da liquidazione sarà 1/3 del 25% (8,33% invece di 10%)** e per **gli avvisi bonari da controllo formale sarà 2/3 del 25% (16,67% invece del 20%)**
- Restano ferme le riduzioni:
 - a) **versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni**, sanzione ridotta alla metà (**12,5%** riducibile con il ravvedimento operoso);
 - b) **Ravvedimento sprint** cioè per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione e' ulteriormente ridotta a un importo pari a un 1/15 per ciascun giorno di ritardo

OMESSA DICHIARAZIONE IVA

(articolo 5, comma 1 e segg., decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Omessa presentazione della dichiarazione (comma 1)	dal 120% al 240% - minimo: 250 euro	120% dell'imposta, - minimo: 250 euro
Tardiva presentazione della dichiarazione oltre 90 giorni ma entro termini stabiliti per l' accertamento , prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di controlli (comma 1 bis)		75% dell'imposta - 250 euro se non è dovuta imposta
Omessa presentazione dichiarazione se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per cui non è dovuta l'imposta (comma 2)	da 250 a 2.000 euro	da 250 a 2.000 euro
Tardiva presentazione della dichiarazione, se il soggetto effettua esclusivamente operazioni per cui non è dovuta imposta, oltre 90 giorni ma entro termini stabiliti per l' accertamento , prima che (...) (comma 2)		da 150 a 1.000 euro

- **Riduzione** della sanzione se la dichiarazione è presentata oltre i 90 giorni, se non sono iniziate attività di controllo di cui il contribuente abbia **formale** conoscenza
- La sanzione deve essere parametrata sull'**imposta dovuta**

SANZIONI - DICHIARAZIONE IVA OMESSA

INTERPELLO N. 450 DEL 20.10.2023



INTERPRETAZIONE AGENZIA ENTRATE

Se il contribuente non ha presentato, nei termini, la dichiarazione IVA, si applica la sanzione dal 120% al 240%. La sanzione **fissa** solo quando l'Iva è stata versata **entro i 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione.

- È stata ritratta l'interpretazione fornita con la **circolare 54/E/2002** alla luce della sentenza della Corte Costituzionale **46/2023**

per le violazioni dal **1.1.2024**

Se la dichiarazione è presentata oltre i 90 giorni la sanzione è parametrata all'imposta **dovuta**, nella misura del 75% definibile comunque ad un terzo (*)

(*) *“Per determinare l'imposta dovuta **sono computati in detrazione** tutti i **versamenti effettuati** relativi al periodo, il credito dell'anno precedente del quale non è stato chiesto il rimborso, nonché le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni regolarmente eseguite”* (art. 5 comma 1 del D.Lgs. 471/97)

Da capire come opera il cumulo in sede di ravvedimento o accertamento dal **1.9.2024** per le seguenti sanzioni

- 70% per omessa fatturazione (art. 6 c.1, D.Lgs. 471/97);
- 500 euro per omessa LIPE (art. 11 c. 2-ter, D.Lgs. 471/97);
- 1.000 euro per irregolare contabilità (art. 9 del D.Lgs. 471/97);
- 500 euro - omessa comunicazione inizio attività (art. 5 c. 6 del D.Lgs. 471/97).

REGOLARIZZAZIONE OMESSA DICHIARAZIONE – PENALE

ARTICOLO 13 D.LGS 74/2000

I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale **pagamento degli importi dovuti**, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa **entro** il termine di presentazione della dichiarazione relativa al **periodo d'imposta successivo**, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.



La presentazione della dichiarazione oltre i 90 giorni pur non essendo ravvedibile:

- rappresenta una **causa di non punibilità** sotto il profilo penale se la regolarizzazione avviene entro il termine dell'anno successivo
- In ogni caso, dovrebbe essere considerata positivamente, ai fini della valutazione dell'**elemento soggettivo**

INFEDELE DICHIARAZIONE IVA

(articolo 5, comma 4 e segg., decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Dichiarazione infedele da cui risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante (comma 4)	dal 90% al 180% della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato	70% della maggiore imposta o del credito utilizzato - minimo: 150 euro
Dichiarazione integrativa per rettificare la dichiarazione infedele non oltre i termini stabiliti per l' accertamento e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo (comma 4.1)		- 50% dell'imposta - 150 euro se non è dovuta imposta
Dichiarazione infedele mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (comma 4 bis)	dal 135% al 270% della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato	dal 105% al 210% della maggiore imposta o del credito utilizzato
Dichiarazione infedele tramite fatture soggettivamente inesistenti <u>se non è provata la compartecipazione alla frode</u> NOVITA' ASSOLUTA (!)	dal 135% al 270% della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato	70% della maggiore imposta o della differenza di credito utilizzato - minimo: 150 euro

DICHIARAZIONE IVA - ALTRE VIOLAZIONI

(articolo 5, comma 1 e 5, decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Richiesta di rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione in assenza dei presupposti previsti ex art. 30 del decreto Iva (comma 5)	sanzione pari al 30% del credito rimborsato	sanzione pari al 25% del credito rimborsato
Omessa presentazione della dichiarazione OSS e IOSS (comma 1)	dal 120% al 240% dell'imposta - minimo: 250 euro	120% dell'imposta - minimo: 250 euro
Tardiva presentazione della dichiarazione OSS e IOSS entro l' anno successivo dal termine di presentazione (comma 1)	dal 30% e al 60% dell'imposta - minimo: 200 euro	25% dell'imposta - minimo: 100 euro
Tardiva presentazione della dichiarazione OSS e IOSS entro tre anni dal termine di presentazione (comma 1)	dal 60% e al 120% dell'imposta - minimo: 200 euro	45% dell'imposta - minimo: 200 euro

INDEBITA DETRAZIONE

(articolo 6, comma 6, decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Illegittima detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata in via di rivalsa (comma 6)	90% della detrazione compiuta	70% della detrazione compiuta
In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione. La restituzione dell'Iva è esclusa se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale	da 250 euro a 10.000 euro	
Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette , erroneamente assolta dal cedente o prestatore,		da 250 euro a 10.000 euro
Salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere		<u>detrazione della sola imposta dovuta</u>
Le sanzioni per illegittima detrazione non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione del 70%	NOVITA' ASSOLUTA (!)	<u>Indebita detrazione «assorbita» da dichiarazione infedele</u>

DETRAZIONE IVA INDEBITA

secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE*, l'esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad **un'operazione soggetta all'IVA** e versate in quanto dovute

(*) Corte di Giustizia UE, sentenza 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding; sentenza 19.9.2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG; sentenza 6.11.2003, C-78/02, C-79/02 e C-80/02, Karageorgou e

a; sentenza 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken; sentenza 31.11.2013, C-643/11, LVK-56 EOOD; sentenza 15.3.2007; sentenza 26.5.2005, C-536/03, Antonio Jorge; sentenza 13.12.1989

Norma in vigore sino al **31.8.2024**

«In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione...»

Cass. 24289/2020: Conforme: **Cass. 5012/2022**

La norma «trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi (...) di operazioni non imponibili...La menzionata disposizione si applica unicamente alla diversa ipotesi in cui, a seguito di un'operazione imponibile, l'IVA sia stata erroneamente corrisposta sulla base di un'aliquota maggiore rispetto a quella effettivamente dovuta»

Cass. 10439/2021: L'importo dell'imposta detraibile è limitata a quella effettivamente dovuta e non a quella complessivamente fatturata

Principi recepiti nella **Risoluzione agenzia entrate 3.8.2021 n. 51**:

Qualora il cessionario/committente abbia pagato al cedente/prestatore - e, di conseguenza, abbia detratto - l'IVA addebitatagli per errore in fattura, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, deve essere, dunque, irrogata la sanzione proporzionale di cui alla lett. b), previo recupero dell'IVA indebitamente detratta.

Norma in vigore dal **1.9.2024**

- esplicita che la **sanzione FISSA** si applica 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
- resta fermo il diritto del cessionario o committente alla **detrazione della SOLA IMPOSTA EFFETTIVAMENTE DOVUTA** in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere.»

INDEBITA DETRAZIONE vs DICHIARAZIONE INFEDELE

Detrazione Iva su acquisto non inerente
Indebita detrazione
Infedele dichiarazione

Sino al 31.8.2024

Fattura di acquisto non inerente di 10.000 euro + 2.200 euro di Iva

- Ravvedimento:

Sanzione da versare **495** euro

(= 90% + 90% di 2.200 ridotta a 1/8)

- Accertamento

Sanzione irrogabile **2.475** euro

(= 90% di 2.200 aumentata di 1/4)

Detrazione Iva su acquisto non inerente
Indebita detrazione
Infedele dichiarazione

Dal 1.9.2024

Fattura di acquisto non inerente di 10.000 euro + 2.200 euro di Iva

- Ravvedimento:

Sanzione da versare **192,50** euro

(= 70% di 2.200 ridotta a 1/8)

- Accertamento

Sanzione irrogabile **1.540** euro

(= 70% di 2.200)

AUTOFATTURA DENUNCIA

(articolo 6, comma 8 e segg., decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Acquisto di beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente	100% dell'imposta - minimo 250 euro	70% dell'imposta - minimo 250 euro
La sanzione non si applica a) in caso di mancata ricezione della fattura entro 4 mesi dalla effettuazione dell'operazione, se nei 30 giorni successivi è trasmessa autofattura ...[previo pagamento dell'imposta] b) In caso di ricezione di fattura irregolare, se è presentata autofattura entro il trentesimo giorno successivo a quello della registrazione della fattura...[previo pagamento dell'imposta]	Esclusa sanzione se è versata l'Iva e è trasmessa autofattura con codice TD20	
Non si applica la sanzione se è comunicata l'omissione o l'irregolarità all'Ade, tramite strumenti messi a disposizione dall'Ade, entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare		<u>Esclusa sanzione</u> nel caso di comunicazione all'Ade – <u>no versamento Iva</u>
È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione da Iva derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile		Escluse valutazioni giuridiche su questioni soggettive

AUTOFATTURA DENUNCIA

(articolo 6, comma 8 e segg., decreto legislativo 471/97)

NOVITA' + aspetti positivi

- L'autofattura TD20 è sostituita dalla “comunicazione” all'Ade dell'omissione o dell'irregolarità entro **90 giorni** dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare
- viene meno l'obbligo di **pagamento** della (maggiore) imposta eventualmente dovuta e con questo il rischio di duplicazione dell'imposta
- in caso di inadempimento, la sanzione è ridotta al **70%** dell'imposta (in luogo del 100%) con un minimo di 250 euro.

NOVITA' – aspetti negativi

- In caso di mancata emissione della fattura il termine è ridotto, perché in precedenza era pari a **150 giorni** (120 + 30)
- Nel caso di fatture errate il termine di regolarizzazione di 90 giorni decorre dalla «**emissione**» della fattura, mentre sino al 31.8 decorre dalla «**registrazione**» della stessa – viene meno la possibilità di evitare la regolarizzazione se la fattura non è registrata

N.B. Non è stato risolto il problema del cessionario/committente che non può esercitare la detrazione se il cedente/prestatore non emette la fattura

AUTOFATTURA DENUNCIA

(articolo 6, comma 8 e segg., decreto legislativo 471/97)

E' stata introdotta una causa di non punibilità "atipica":

- Non compete al committente alcun

*"obbligo di controllare e sindacare le **valutazioni giuridiche** compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, _
referite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un **requisito**
soggettivo del predetto emittente **non** direttamente **verificabile**".*

- **Parziale recepimento** dell'orientamento consolidato della Cassazione che afferma che **l'obbligo di regolarizzazione** posto in capo al cessionario/ committente **non** si estende ad aspetti sostanziali, come quello della corretta qualificazione fiscale dell'operazione

(cfr. Cass., ord. 25 maggio 2023, n. 14650; Cass., 20 dicembre 2022, n. 37255; Cass., ord. 21 settembre 2022, n. 27669; Cass., 8 luglio 2020, n. 14275; Cass., 18 gennaio 2019, n. 1306; Cass., ord. 27 settembre 2018, n. 23256; Cass., 12 dicembre 2014, n. 26183)

TARDIVA TRASMISSIONE AUTOFATTURA

QUESITO

Quali sanzioni sono applicabile in caso di tardiva trasmissione delle autofatture al sistema di interscambio con i codici TD17, TD18 e TD19 ?

RISPOSTA

Si dovrebbe ritenere non sanzionabile l'invio tardivo in quanto violazione meramente formale, non sanzionabile ex art. 6, comma 5 bis del Dlgs 472 del 1997

Relazione illustrativa al decreto delegato

*In particolare, in attuazione del principio di **proporzionalità**, viene modificato il comma 5-bis dell'art. 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997, al fine di specificare che non sono punibili quelle violazioni che non arrecano un **pregiudizio concreto** all'esercizio dell'attività di controllo, ovvero non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo.*

Art. 6, co.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»*

REVERSE CHARGE

Riferimenti normativi – D.Lgs. 471/97	
OMESSO REVERSE CHARGE	ART. 6 Co. 9-BIS
ERRATO REVERSE CHARGE	ART. 6 Co. 9-BIS 1 + 9-BIS 2
SU OPERAZIONI INESISTENTI	ART. 6 Co. 9-BIS 3

OMESSO REVERSE CHARGE

(articolo 6, comma 9 bis e segg., decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Omessa inversione contabile, se l'operazione risulta dalla contabilità	da 500 a 20.000 euro	da 500 a 10.000 euro
Omessa inversione contabile, se l'operazione non risulta dalla contabilità	dal 5% al 10% dell'imponibile - minimo: 1.000 euro	5% dell'imponibile - minimo: 1.000 euro
Omessa inversione contabile, in caso di totale o parziale indetraibilità (es. pro rata)	- dal 90% al 180% (dichiarazione infedele) - 90% (indebita detrazione)	- 70% dell'Iva (dichiarazione infedele)
Omessa regolarizzazione per operazioni soggette a inversione contabile	Sanzioni previste nei tre casi precedenti salvo informare ade entro 30 gg successivi ai 4 mesi seguenti all'effettuazione, emettendo fattura o regolarizzando la fattura errata, assolvendo l'imposta mediante inversione contabile	Sanzioni previste nei tre casi precedenti salvo informare ade entro <u>90 gg dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare</u> , emettendo fattura o regolarizzando la fattura errata, assolvendo l'imposta mediante inversione contabile

Nel caso di omessa applicazione del reverse charge, se l'iva non è detraibile (es. mancanza di inerenza, pro rata o indetraibilità oggettiva...) si applica solo la sanzione per dichiarazione infedele e non l'indebita detrazione

ERRATO REVERSE CHARGE

(articolo 6, comma 9 bis 1 e 9 bis 2, decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
IVA erroneamente addebitata in fattura (=erroneamente assolta dal cedente...), in luogo del regime dell'inversione contabile (comma 9 bis 1)	da 250 a 10.000 euro	da 250 a 10.000 euro
IVA erroneamente addebitata in fattura, in luogo del regime dell'inversione contabile, con intento di evasione o frode del quale sia provato che il cessionario /committente fosse consapevole (comma 9 bis 1)	dal 90% al 180% dell'IVA relativa - minimo: 500 euro	70% dell'IVA relativa - minimo: 300 euro
Operazione assoggettata erroneamente all' inversione contabile , in luogo del regime ordinario (comma 9 bis 2)	da 250 a 10.000 euro	da 250 a 10.000 euro
Operazione assoggettata erroneamente all' inversione contabile , con intento di evasione o frode del quale sia provato che il cedente/prestatore fosse consapevole (comma 9 bis 2)	dal 90% al 180% dell'IVA relativa - minimo: 500 euro	70% dell'IVA relativa - minimo: 300 euro

Non ci sono **modifiche** in relazione alle sanzioni applicabili per **errata** applicazione del **reverse charge** - si può ancora far riferimento ai criteri fissati dalla **circolare Ade 16/2017**

ERRATO REVERSE CHARGE

(articolo 6, comma 9 bis 1 e 9 bis 2, decreto legislativo 471/97)

Non ci sono **modifiche** in relazione alle sanzioni applicabili per **errata** applicazione del **reverse charge** - si può ancora far riferimento ai criteri fissati dalla **circolare Ade 16/2017**

Indicazioni della Circolare 16/2017

[...] Salvi i casi di frode se il cedente/prestatore, per errore, emette la fattura con IVA e l'imposta è stata comunque da questi assolta (dunque l'operazione è stata registrata ed è confluita nella liquidazione di competenza), la sanzione è a carico del cessionario/committente, da 250 euro a 10.000 euro, essendo il cedente/prestatore un obbligato solidale (art. 6 comma 9-bis.1. del DLgs. 471/97).

Nel caso opposto (erronea effettuazione del reverse charge), la disciplina è identica, ma della sanzione risponde il cedente/prestatore, ed è il cessionario/committente ad essere un obbligato solidale (art. 6 comma 9-bis.2. del DLgs. 471/97).

Rimane sempre fermo il diritto di detrazione. La Circolare specifica che la sanzione fissa va riferita alla singola liquidazione periodica e al singolo fornitore/committente, non alla singola operazione.

Quindi se ad esempio se un fornitore:

- ha emesso 100 fatture per errore con IVA nello stesso mese/trimestre nei confronti della medesima controparte, la violazione è unica; ha emesso 100 fatture con IVA in un mese/ trimestre e 20 con IVA in un altro mese/trimestre verso la medesima controparte, due sono le violazioni; Ha emesso 100 fatture con IVA in un mese/trimestre verso X e 40 verso Y, oltre a 20 fatture verso X e 10 verso Y in un altro mese/trimestre, le sanzioni sono 4

REVERSE CHARGE – OPERAZIONI INESISTENTI

(articolo 6, comma 9 bis 3, decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta	in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito che la detrazione operata, fermo restando il diritto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta	in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito che la detrazione operata, fermo restando il diritto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta
La disposizione del primo periodo si applica in tutti i casi di operazioni inesistenti (*) (esenti, non imponibili, non soggette anche ove <u>astrattamente imponibili (new)</u>) ma con sanzione	- dal 5% al 10% dell'imponibile - minimo: 1.000 euro	- 5% dell'imponibile - minimo: 1.000 euro
quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti <u>astrattamente (new)</u> imponibili) è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole	90% della detrazione compiuta	70% della detrazione compiuta

REVERSE CHARGE – OPERAZIONI INESISTENTI

(articolo 6, comma 9 bis 3, decreto legislativo 471/97)

Detrazione Iva su acquisto in reverse charge inesistente

Indebita detrazione

Infedele dichiarazione



Sanzioni

Art. 6, co. 6 D.Lgs.
471/97
90%

Art. 6, co. 6 D.Lgs.
471/97
70%

~~art. 5, co. 4 e 4-bis~~
~~D.Lgs. 471/97~~
~~135% - 270%~~

~~art. 5, co. 4 e 4-bis~~
~~D.Lgs. 471/97~~ 105%
210%

Nuova sanzione per reverse-charge

Domanda. L'[articolo 1](#), comma 152, della legge n. 197/2022 ha previsto una «nuova» sanzione nel caso di reverse charge utilizzato nell'ambito di false fatturazioni. In particolare, l'ultimo periodo del comma 9-bis.3 dell'[articolo 6](#) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, prevede che le disposizioni dei periodi precedenti (ossia che se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o, comunque, non soggette a imposta, in sede di accertamento, devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette) non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6 del medesimo articolo 6 (in misura pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta) con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole. In tali casi, atteso il tenore letterale della norma, gli Uffici applicheranno solo la predetta sanzione del 90 per cento ovvero sarà irrogata anche la sanzione per infedele dichiarazione?

Risposta. La legge 29 dicembre 2022, n. 197 ha modificato l'[articolo 6](#), comma 9-bis.3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, intendendo regolare espressamente, sotto il profilo sanzionatorio, le operazioni inesistenti astrattamente imponibili, poste in essere con intento fraudolento, con l'applicazione dell'Iva, secondo il regime dell'inversione contabile (cd. "reverse charge").

L'intervento normativo si è concretizzato nell'inserimento del seguente ultimo periodo nel citato articolo 6, comma 9-bis.3: «Le disposizioni dei periodi precedenti non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole».

Per le suddette violazioni, si rende dunque applicabile la sanzione proporzionale prevista nei casi di illegittima detrazione dal comma 6 dello stesso [articolo 6](#) del decreto legislativo n. 471 del 1997, pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione indebitamente operata.

Si rappresenta che, nelle ipotesi contemplate dal novellato ultimo periodo del comma 9-bis.3 dell'articolo 6, la sanzione di cui al precedente comma 6 esaurisce l'intero carico sanzionatorio applicabile alle violazioni in argomento, non essendo applicabile anche la sanzione per infedeltà dichiarativa.

Tale interpretazione deve trarsi dal tenore letterale della norma, considerato che, nel contesto del medesimo articolo 6, qualora il legislatore ha ritenuto di stabilire l'applicabilità di più sanzioni per le operazioni in reverse charge, lo ha indicato espressamente (cfr. il comma 9-bis, terzo periodo, dell'[articolo 6](#) del decreto legislativo n. 471 del 1997).

ERRATO REVERSE CHARGE

articolo 6, comma 9 bis 3, decreto

OPERAZIONI REALI

- ESENTI
- NON IMPONIBILI
- NON SOGGETTE

Zero conseguenze:

- NO recupero Iva detratta
- NO sanzioni

Con diritto al recupero art. 26 o 30-ter 1° co. se non detratta

OPERAZIONI INESISTENTI

- ESENTI
- NON IMPONIBILI
- NON SOGGETTE
- anche ASTRATTAMENTE IMPONIBILI

senza colpa

- NO recupero Iva detratta
- NO sanzioni

con colpa (*scarsa diligenza*)

- NO recupero Iva detratta
- SI' Sanzioni 5% (causa disvalore della condotta)

Tentativo di evasione o Frode con prova della consapevolezza

- ASTRATTAMENTE IMPONIBILE
- SI' recupero Iva
- SI' sanzioni indebita detrazione 70%

ESPORTAZIONI E CESSIONI INTRA

(articolo 7, co 1 decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Cessioni di beni non imponibili, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettere b) del decreto Iva, se il trasporto o la spedizione fuori del territorio della UE non avviene entro 90 gg.	dal 50% al 100% dell'Iva La sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, è eseguito il versamento dell'Iva ed è regolarizzata la fattura	50% dell'Iva La sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, è eseguito il versamento dell'Iva ed è regolarizzata la fattura
Cessioni di beni non imponibili ai sensi dell' articolo 41, co. 1, a) del DL 331/93 se il bene é trasportato dal cessionario o da terzi per suo conto e non <u>risulti pervenuto</u> nello stato UE entro 90 gg. dalla consegna	NOVITA' ASSOLUTA (!)	50% dell'Iva La sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, è eseguito il versamento dell'Iva ed è regolarizzata la fattura
Cessioni di beni a soggetti domiciliati o residenti fuori della UE non imponibili ai sensi dell'art. 38-quater, comma 1, del decreto Iva	dal 50% al 100% dell'Iva La sanzione non si applica se decorsi i 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, è eseguita la regolarizzazione prevista dall'art. 38 quater nei 30 giorni successivi	50% dell'Iva La sanzione non si applica se decorsi i 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, è eseguita la regolarizzazione prevista dall'art. 38 quater nei 30 giorni successivi

Introdotta la sanzione del 50% per la cessione intra «franco partenza» (es. clausola ex works)

ESPORTAZIONI E CESSIONI INTRA

(articolo 7, co 1 decreto legislativo 471/97)

ante	vigente
Art. 7 - Violazioni relative alle esportazioni 1 Chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettere b) e b-bis) (1), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alle cessioni all'esportazione, è punito con la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento del tributo, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto. La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.	Chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettere b) e b-bis) (4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alle cessioni all'esportazione, è punito con la sanzione amministrativa del cinquanta per cento del tributo, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto. Alla stessa sanzione e' soggetto chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il bene non risulti pervenuto in detto Stato entro novanta giorni dalla consegna. La sanzione di cui ai periodi precedenti non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

VIOLAZIONI SU PLAFOND

(articolo 7, co. 3, 4 e 4-bis decreto legislativo 471/97)

Fattispecie	Violazioni commesse	
	sino al 31.8.2024	dal 1.9.2024
Effettuazione di operazioni non imponibili, ai sensi dell'art. 8 lettera c) del decreto Iva in mancanza della dichiarazione d' intento (comma 3)	dal 100% al 200% dell'imposta	il 70% dell'imposta
Dichiarazione di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge o ne beneficia oltre il limite consentito (comma 4)	dal 100% al 200% dell'imposta	il 70% dell'imposta
Effettua cessioni o prestazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c) senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione (comma 4-bis)	dal 100% al 200% dell'imposta	il 70% dell'imposta

**RIMASTA LA SANZIONE PROPORZIONALE PER OMESSA VERIFICA
DELLA TRASMISSIONE DELLA LETTERA D'INTENTO (!)**

FORNITORE ESPORTATORE ABITUALE

(articolo 7 decreto legislativo 471/97)



OGGETTO: Segnalazione falsi esportatori abituali Anno 2023.

Gentile contribuente,

L'Agenzia delle entrate ha svolto dei controlli nei confronti dei soggetti che risultano aver emesso nei Suoi confronti dichiarazioni d'intento per l'anno in corso. Dai citati controlli è emerso che i soggetti inclusi nella tabella riportata in calce alla presente comunicazione non risultano possedere i requisiti per essere considerati, ai sensi dell'art. 1, primo comma, lettera a) del D.L. 26 dicembre 1983, n. 746, esportatori abituali e pertanto le dichiarazioni d'intento da loro presentate, per l'anno 2023, sono da considerare ideologicamente false.

Nel caso di dichiarazioni d'intento la giurisprudenza di legittimità impone al fornitore di provare di aver adottato tutte le **misure ragionevoli** in suo potere per assicurarsi di non partecipare alla frode

(Cass. 26.10.2005 n.20834, Cass. 20.6.2008 n. 16819, Cass. 10.6.2011 n. 12751, Cass. 9.1.2015 n. 176, Cass. 6.3.2015 n. 4593, Cass. 5.10.2016 n. 19898; Cass. 8.6.2018 n. 14936 e Cass. 24.1.2019 n. 1988).

Esempi «misure ragionevoli»:

verifica partita IVA; richiesta VISURA per verificare anno inizio attività, codice ATECO, dotazioni strutturali e personali; contratti e/o ordini; pagamenti tracciati eccetera

- **LA VERIFICA DEL PROTOCOLLO TELEMATICO E LA SUA INDICAZIONE IN FATTURA DOVREBBERO ATTESTARE LA BUONA FEDE DILIGENTE DEL FORNITORE**

ESPORTATORE ABITUALE

(articolo 7 decreto legislativo 471/97)

QUESITO

Quale sanzione può essere irrogata all'esportatore abituale che riceve una fattura da un fornitore per un importo superiore alla lettera d'intento ma che rientra comunque nel limite del plafond disponibile ?

RISPOSTA

L'esportatore abituale può incorrere nella sanzione prevista per omessa regolarizzazione della fattura ex art. 6, comma 8, Dlgs 471/97, come confermato dall'Ade nel corso di Telefisco 2023.

Gli esportatori abituali (soggetti passivi Iva che, nei dodici mesi precedenti, hanno effettuato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o altre operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari), al fine di poter effettuare acquisti non imponibili ai fini Iva, di cui all'articolo 8, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, devono trasmettere, telematicamente, all'Agenzia delle entrate una apposita dichiarazione d'intento e comunicarne gli estremi del protocollo ai fornitori, affinché questi ultimi possano riscontrarne, sul sito dell'Agenzia, l'avvenuta presentazione prima di emettere fatture non imponibili. Qualora l'esportatore abituale riceva una fattura non imponibile, nel limite del proprio plafond disponibile, ma per un importo superiore alla dichiarazione d'intento rilasciata al fornitore, può incorrere nella sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (pari al 100 per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250), qualora non provveda alla sua regolarizzazione nei termini e con le modalità ivi indicate.



REGOLARIZZAZIONE - AUTOFATTURA DENUNCIA

dal **1.9.2024**

Non si applica la sanzione se è **comunicata** l'omissione o l'irregolarità all'Ade, tramite strumenti messi a disposizione dall'Ade, entro **90 giorni** dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare

Esclusa sanzione nel caso di **comunicazione** all'Ade – no versamento Iva

DECRETO CORRETTIVO D. LGS. 81/2025

E' ripristinata la possibilità, anche per le violazioni commesse prima del 1° settembre 2024, di beneficiare, nei casi di annullamento parziale dell'atto, degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni.

Per quanto riguarda la definizione agevolata delle sanzioni tributarie:

- nell'ipotesi di annullamento parziale di un atto divenuto definitivo per mancata impugnazione, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata solo quando l'istanza di autotutela è presentata nei termini per proporre ricorso;
le sanzioni per l'omessa o tardiva trasmissione ovvero per la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri si applicano anche nei casi di violazione degli obblighi di memorizzazione o trasmissione dei pagamenti elettronici;
la sanzione per l'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale si applica anche nel caso di mancato collegamento dello strumento hardware o software mediante il quale sono accettati i pagamenti elettronici.

DECRETO CORRETTIVO D. LGS. 81/2025 (2)

Per quanto riguarda l'imposta di registro, è stata introdotta una sanzione in misura fissa pari a 250 euro o a 150 euro, rispettivamente, per l'ipotesi di omessa o tardiva registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero di omessa o tardiva presentazione delle denunce, anche in mancanza di un'imposta dovuta, perché correttamente assolta o per l'applicazione di regimi sostitutivi o agevolativi

Per quanto riguarda l'imposta di registro, introdotta una sanzione in misura fissa pari a 250 euro o a 150 euro, rispettivamente, per l'ipotesi di omessa o tardiva registrazione degli atti e dei fatti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, ovvero di omessa o tardiva presentazione delle denunce, anche in mancanza di un'imposta dovuta, perché correttamente assolta o per l'applicazione di regimi sostitutivi o agevolativi

Grazie per l'attenzione

Dr. Marco Valenti

Studio Valenti – Consulenza a professionisti e loro aziende clienti

Accertamento e contenzioso tributario e societario

*Componente Commissione Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti Accertamento e rapporti con
Amministrazione Centrale e periferica*

Contrada Soncin Rotto n. 1/B - 25122 Brescia

Tel. 030 7282081 - marco.valenti@studiomarcovalenti.it

www.studiomarcovalenti.it