



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **APPROVATA LA RIFORMA DELLE SANZIONI FISCALI, COME CAMBIA IL REGIME SANZIONATORIO: LE PRINCIPALI NOVITÀ IN SINTESI**

*Pubblicato il 25 Maggio 2024 di Sabatino Pizzano*



Il sistema fiscale italiano è stato oggetto di una significativa riforma, approvata dal Consiglio dei Ministri, che introduce importanti modifiche alle sanzioni amministrative e penali in ambito fiscale. **Questa riforma rappresenta un cambiamento radicale nel modo in cui le violazioni fiscali vengono trattate, con l'obiettivo di rendere il sistema sanzionatorio più equo, proporzionato e in linea con i principi di giustizia.** Le nuove norme, ad eccezione di quelle penali, entreranno in vigore il 1° settembre 2024, troveranno applicazione a decorrere dalle **violazioni commesse dal 1° settembre 2024** e non avranno effetti retroattivi sui processi pendenti. Il fulcro della riforma è la riduzione delle sanzioni in molti casi, introducendo una maggiore flessibilità e adeguatezza rispetto alle violazioni commesse.

## Modifiche alla Parte Generale (DLgs. 472/97)

**Una delle novità più rilevanti è l'introduzione della dilazione delle somme per la definizione al terzo delle sanzioni ex artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97.** Questo significa che il contribuente potrà presentare ricorso per l'imposta e pagare solo un terzo delle sanzioni, suddiviso in 8 o 16 rate se gli importi superano i 50.000 euro. Questa misura offre una maggiore flessibilità finanziaria ai contribuenti, consentendo loro di rateizzare il pagamento delle sanzioni in base alla loro situazione economica.

***Esempio:** Supponiamo che a un contribuente venga contestata una sanzione di 60.000 euro. Grazie alla nuova norma, potrà ricorrere per l'imposta e pagare solo 20.000 euro (un terzo delle sanzioni) suddivisi in 16 rate, anziché dover pagare l'intero importo in una sola soluzione.*

**Inoltre, viene reintrodotta la cosiddetta "acquiescenza processuale" con il nuovo art. 17-bis del DLgs. 472/97.** Questo significa che se viene disposto l'annullamento parziale dell'atto a processo instaurato, il contribuente può definire le sanzioni al terzo rinunciando al ricorso. Questa opzione può rappresentare un'opportunità per risolvere le controversie in modo più rapido ed economico, evitando lunghi e costosi processi.

Un'altra modifica significativa riguarda la possibilità di applicare il cumulo giuridico in seno al ravvedimento operoso, sebbene limitatamente al singolo periodo di imposta e alla singola imposta. **Ciò consente di cumulare le violazioni commesse nello stesso periodo e per la stessa imposta, riducendo l'impatto complessivo delle sanzioni.** Questo rappresenta un vantaggio per i contribuenti che hanno commesso più violazioni nello stesso periodo d'imposta, poiché potranno essere trattate come un'unica violazione, con una sanzione complessiva inferiore rispetto alla somma delle singole sanzioni.

Infine, vengono apportate alcune specificazioni in merito al cumulo giuridico e alla continuazione. **Se ci sono più violazioni reiterate nel tempo diverse dai versamenti e dalle compensazioni, si applica sempre il cumulo.** Questo significa che se un contribuente commette più violazioni dello stesso tipo in periodi diversi, queste verranno considerate come un'unica violazione continuata, con una sanzione complessiva inferiore rispetto alla somma delle singole sanzioni.

**Inoltre, se le violazioni sono reiterate su più anni, si applicano sia l'aumento da un quarto al doppio sia l'aumento dalla metà al triplo.** Questo rappresenta un inasprimento delle sanzioni per le violazioni che si protraggono nel tempo, al fine di scoraggiare comportamenti reiterati e persistenti.

## Modifiche al DLgs. 471/97 e DLgs. 473/97

Le modifiche apportate al DLgs. 471/97 e al DLgs. 473/97 sono numerose e mirano a rendere il sistema sanzionatorio meno gravoso in molti casi. Ecco alcuni esempi:

- **L'infedele dichiarazione (imposte sui redditi, IVA, IRAP, 770) non sarà più sanzionata con una percentuale variabile dal 90% al 180%, ma con una misura fissa del 70%.** Questo rappresenta una significativa riduzione delle sanzioni per le dichiarazioni infedeli, rendendo il sistema più proporzionato rispetto alle violazioni commesse.

**Esempio:** Se un contribuente ha ommesso di dichiarare 10.000 euro di redditi, con le vecchie norme poteva essere sanzionato fino al 180% di tale importo, ovvero 18.000 euro. Con le nuove norme, la sanzione sarà fissa al 70%, ovvero 7.000 euro.

- **Lo stesso vale per le violazioni in tema di fatturazione, che non saranno più sanzionate con una percentuale variabile, ma con una misura fissa del 70%.**
- **Viene meno l'aumento del terzo per i redditi prodotti all'estero.** Questa norma mirava a scoraggiare l'evasione fiscale sui redditi prodotti all'estero, ma è stata ritenuta eccessivamente punitiva e quindi abolita.
- **Le indebite compensazioni di crediti inesistenti non saranno più sanzionate dal 100% al 200%, ma in misura fissa del 70%.** Questa modifica riduce significativamente le sanzioni per questo tipo di violazione, rendendole più proporzionate.
- **Gli omissi versamenti non saranno più sanzionati con il 30% dell'imposta, ma con il 25%.** Anche in questo caso, si assiste a una riduzione delle sanzioni per rendere il sistema più equo.

Tuttavia, persiste la "duplicazione" delle violazioni ai fini IVA scaturenti dalla fatturazione omissa o infedele: ci sarà sempre sia la violazione dell'art. 6 comma 1 (omessa/errata fatturazione) sia la violazione dell'art. 5 comma 4 (dichiarazione infedele), sebbene con il temperamento del cumulo giuridico.

D'altra parte, viene finalmente espunta la "duplicazione" delle violazioni se, a seguito di un'indebita detrazione IVA commessa nella liquidazione periodica, ciò viene recepito in dichiarazione. **Grazie al nuovo art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, l'infedeltà dichiarativa assorbe la violazione a monte.** Questo significa che il contribuente non sarà sanzionato due volte per la stessa violazione, ma solo per l'infedeltà dichiarativa, evitando una doppia penalizzazione.

## Novità in ambito IVA

In ambito IVA, ci sono due novità particolarmente importanti.

**1. Riforma del regime sanzionatorio sulla c.d. fattura spia ex art. 6 comma 8 del DLgs. 471/97.** Con le nuove norme, il cessionario/committente sarà punito con il 70% dell'imposta nel caso in cui riceva una fattura irregolare con un minimo di 250 euro. Per evitare la sanzione, dovrà semplicemente comunicare l'irregolarità all'Agenzia delle Entrate, venendo meno il macchinoso meccanismo dell'autofattura con pagamento dell'IVA e successiva detrazione. Il cessionario o committente non è più tenuto, quindi, ad emettere l'autofattura 'spia' per regolarizzare la situazione. Invece, è obbligato a comunicare l'omissione o l'irregolarità della fattura all'Agenzia delle Entrate, utilizzando gli strumenti messi a disposizione dalla stessa, entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare.

Inoltre, il cessionario/committente non dovrà più "sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile". Questo semplifica notevolmente gli obblighi del cessionario/committente, che non dovrà più verificare i requisiti soggettivi dell'emittente della fattura.

**2. Per l'IVA addebitata in eccesso, ci sarà sempre una sanzione fissa (da 250 euro a 10.000 euro) per l'indebita detrazione, anche quando si tratta di operazioni esenti, escluse, non imponibili e non solo per l'errore di aliquota.** Questa modifica estende l'applicazione della sanzione fissa a tutte le ipotesi di indebita detrazione IVA, non solo in caso di errore di aliquota. La

detrazione potrà avvenire solo per l'ammontare corretto.

**Esempio:** Se un'azienda ha erroneamente detratto l'IVA su operazioni non imponibili per un importo di 5.000 euro, sarà soggetta a una sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, a seconda dell'entità della violazione.

## Omessa Dichiarazione e Dichiarazione Integrativa

**L'omessa dichiarazione sarà sanzionata in misura "fissa" del 120%.** Questo rappresenta un cambiamento significativo rispetto al passato, in cui la sanzione era variabile. La sanzione fissa del 120% si applica sia in caso di omessa presentazione della dichiarazione che in caso di presentazione tardiva oltre i 90 giorni.

Se la dichiarazione viene presentata dopo i 90 giorni ma prima di qualsiasi controllo dell'Amministrazione Finanziaria, ci sarà una sanzione ridotta del 75% sulle imposte dovute. **Purtroppo, continua a non essere chiaro se per "imposte dovute" si intende il saldo da dichiarazione oppure le imposte ancora concretamente da versare.** Questa ambiguità potrebbe portare a interpretazioni diverse e potenziali controversie.

Una norma simile è prevista per la dichiarazione integrativa ed è indipendente dal ravvedimento operoso. Ciò significa che il contribuente potrà presentare una dichiarazione integrativa senza dover ricorrere al ravvedimento operoso, beneficiando di una sanzione ridotta.

In sintesi, il cessionario o committente beneficia di una sanzione ridotta e non deve più emettere l'autofattura 'spia', ma deve comunicare tempestivamente la mancata ricezione o l'irregolarità della fattura all'Agenzia delle Entrate, tramite i canali predisposti, entro un termine di 90 giorni."

## Ravvedimento operoso e cumulo giuridico di sanzioni

I nuovi commi 2-bis e 2-ter dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, in combinato disposto con l'articolo 12, stabiliscono quanto segue:

- Se la sanzione è calcolata secondo le disposizioni dell'articolo 12, la percentuale di riduzione per il ravvedimento operoso è determinata in relazione alla prima violazione commessa.
- La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche utilizzando le procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Qualora la regolarizzazione avvenga dopo gli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi previste.
- In ogni caso, il beneficio della riduzione della sanzione è escluso se la dichiarazione viene presentata con un ritardo superiore a 90 giorni.

## Definizione agevolata tramite autotutela parziale

Con l'introduzione del nuovo articolo 17-bis nel D.Lgs. n. 472/1997, viene riproposta la possibilità di acquiescenza processuale. In sintesi, qualora l'Amministrazione Finanziaria disponga un'autotutela parziale a seguito di un ricorso presentato dal contribuente, quest'ultimo ha automaticamente diritto a definire la controversia residua mediante il pagamento di un terzo delle sanzioni irrogate (ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 472/1997 e dell'articolo 15 del D.Lgs. n. 218/1997), rinunciando però interamente al ricorso

## Conclusione

La riforma delle sanzioni fiscali rappresenta un passo importante verso un sistema più equo, proporzionato e in linea con i principi di giustizia. **Tuttavia, è fondamentale comprendere appieno le nuove norme e le loro implicazioni pratiche per poter adeguare le proprie pratiche fiscali e evitare potenziali sanzioni.** È consigliabile consultare un professionista qualificato per una corretta interpretazione e applicazione delle nuove disposizioni.

Inoltre, è importante sottolineare che la riforma non risolve tutte le problematiche del sistema fiscale italiano. Alcune ambiguità e potenziali controversie persistono, come nel caso della definizione di "imposte dovute" per l'omessa dichiarazione. Sarà quindi necessario monitorare attentamente l'evoluzione della normativa e della giurisprudenza per garantire una corretta applicazione delle nuove norme.

---

## Domande e Risposte

### **D: Quando entreranno in vigore le nuove norme sulla riforma delle sanzioni fiscali?**

**R:** Le nuove norme, ad eccezione di quelle penali, entreranno in vigore il 1° settembre 2024 e non avranno effetti retroattivi sui processi pendenti.

### **D: Qual è l'obiettivo principale della riforma delle sanzioni fiscali?**

**R:** L'obiettivo principale della riforma è rendere il sistema sanzionatorio più equo, proporzionato e in linea con i principi di giustizia, abbassando le sanzioni in molti casi e introducendo una maggiore flessibilità.

### **D: Cosa cambia per l'infedele dichiarazione delle imposte sui redditi, IVA, IRAP e 770?**

**R:** L'infedele dichiarazione non sarà più sanzionata con una percentuale variabile dal 90% al 180%, ma con una misura fissa del 70%, riducendo significativamente le sanzioni.

### **D: Come funziona la nuova disciplina delle indebite compensazioni di crediti inesistenti?**

**R:** Le indebite compensazioni di crediti inesistenti non saranno più sanzionate con una percentuale variabile dal 100% al 200%, ma con una misura fissa del 70%, rendendo le sanzioni più proporzionate.

### **D: Cosa cambia in relazione alle fatture irregolari (c.d. fatture spie)?**

**R:** Per le fatture irregolari, il cessionario/committente sarà punito con il 70% dell'imposta. Per evitare la sanzione, dovrà semplicemente comunicare l'irregolarità all'Agenzia delle Entrate, senza più dover ricorrere al macchinoso meccanismo dell'autofattura.

### **D: Quali sono le novità per l'omessa dichiarazione?**

**R:** L'omessa dichiarazione sarà sanzionata in misura fissa del 120%. Se presentata dopo i 90 giorni ma prima di controlli, ci sarà una sanzione del 75% sulle imposte dovute, sebbene persista un'ambiguità sul significato di "imposte dovute".

### **D: Cosa si intende per "cumulo giuridico" nella riforma?**

**R:** Il cumulo giuridico consente di cumulare le violazioni commesse nello stesso periodo e per la stessa imposta, riducendo l'impatto

complessivo delle sanzioni. Viene applicato anche in caso di violazioni reiterate nel tempo, con aumenti specifici delle sanzioni.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA