



**Comploj Vieider Lorenzon  
Lechner Zanellato**

**PDC Partner**  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti

**Senior partner**

Dott. Lodovico Comploj  
Dott. Emilio Lorenzon  
Dott. Josef Vieider  
Dott. Alessandro Zanellato  
Dott. Martin Lechner

**Wirtschaftsprüfer und  
Steuerberater / Dottori commercialisti**

Dott.ssa Elena Gattolin  
Dott.ssa Sabrina Tabiaddon  
Dott.ssa Monika Mattivi  
Dott. Nicola Sartori  
Dott. Thomas Pichler  
Dott. Samuel Vittur  
Dott. Christian Gentilini  
Dott. Stefan Lanznaster  
Dott.ssa Martina Santin  
Dott.ssa Serena Giacomozzi  
Dott. Lorenz Bonadio  
Dott.ssa Giulia Fortin

**Bilanzbuchhalter / Esperto contabile**

Dott. Antonio Gocev

A tutti i clienti

Circolare n° 30/2024

Bolzano, 8 agosto 2024

**Oggetto: Riforma delle sanzioni amministrative in vigore dal 1° settembre 2024**

Ricordiamo che con il D.Lgs. n° 87 del 14 giugno 2024 (pubblicato in Gazz.Uff. del 28 giugno 2024) sono state rideterminate le sanzioni amministrative e penali nell'ambito della più ampia riforma tributaria. Sulle conseguenze in ambito IVA vi abbiamo già informati con la circolare 25/2024. Il suddetto provvedimento legislativo è entrato in vigore il 29 giugno u.s., le modifiche in relazione alle sanzioni amministrative diverranno efficaci invece a partire dal 1° settembre 2024. Si tenga presente che le novità si applicheranno in ambito amministrativo soltanto per le irregolarità commesse a partire dal 1° settembre 2024, quindi non si applicherà il cd. "favor rei" (che di norma rende applicabili anche retroattivamente le disposizioni più favorevoli). Tali nuove norme sono importanti soprattutto in relazione allo strumento del "ravvedimento operoso". Per quanto riguarda le norme in ambito penale, queste sono applicabili da subito ed anche retroattivamente.

**1. Sanzioni ridotte per omessi versamenti**

Per gli omessi versamenti di imposte sui redditi attualmente sono previste sanzioni nella misura che va dal 90% al 180% dell'importo (di regola però viene applicato il minimo). A partire dal 1°



settembre si applicherà una sanzione del 70%. E nei casi dove oggi si applicano sanzioni dal 120% al 240%, dal 1° settembre resterà soltanto la sanzione unitaria del 120%.

Nei casi di dichiarazione presentata ma infedele e per le fatture o gli scontrini non emessi la sanzione proporzionale sarà ridotta al 70%. Per l'integrazione di una infedele dichiarazione, comunque prima dell'inizio di verifiche, ispezioni ecc. la sanzione è ridotta al 50%. È cancellata la maggiorazione di un terzo della sanzione per redditi di fonte estera non dichiarati. Anche le sanzioni fisse per omessa dichiarazione vengono leggermente ridotte.

## **2. Sanzioni ridotte per ritardati versamenti**

La sanzione per il ritardato versamento di imposte viene ridotta dall'attuale 30% al 25%. Quest'ultima è a sua volta ridotta alla metà, quindi al 12,5%, se il ritardo non supera i 90 giorni. Per ritardi fino a 15 giorni la sanzione è pari allo 0,833% per ogni giorno. Resta possibile fruire della riduzione delle sanzioni tramite il ravvedimento operoso.

Resta in sostanza invariata la sanzione amministrativa per l'omessa dichiarazione dei redditi (120%: finora dal 120% al 240%). Viene però prevista la possibilità di presentare volontariamente una dichiarazione tardiva, con una sanzione del 75% (sempre delle imposte dovute), sempreché non siano iniziate nel frattempo verifiche, ispezioni, accessi ecc. Il ravvedimento operoso delle imposte invece in questo caso non è ammesso, in quanto manca il presupposto della presentazione della dichiarazione.

## **3. Ravvedimento operoso con possibilità di „cumulo giuridico“**

Il ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 472/1997 consente, come noto, di regolarizzare volontariamente omissioni e ritardi nei versamenti e nelle dichiarazioni dietro pagamento di una sanzione amministrativa ridotta. In conseguenza della riduzione delle sanzioni ordinarie, si riducono ora a partire dal 1° settembre 2024 anche i costi per l'anzidetto ravvedimento. In più si potrà applicare anche il cd. cumulo giuridico.

### **3.1 Sanzioni ridotte per ravvedimenti operosi**

Come noto, il ravvedimento operoso si attua con il versamento di imposte, interessi (2,2% dall'1.1.2024) e sanzioni ridotte. A partire dal prossimo 1° settembre queste saranno modulate nel modo seguente:

- per **versamenti entro 14 giorni dalla scadenza** si applica la sanzione dello **0,083%** (periodico; equivale ad 1/10 della metà del 25%/15) per ogni giorno; per 14 giorni quindi dell'1,1667%; fino al 31 agosto 2024 vale la sanzione dello 0,1% al giorno;



- per **versamenti dal 15° al 30° giorno** la sanzione ridotta alla metà si riduce ulteriormente ad 1/10 della sanzione minima del 25%, cosicché si applica una sanzione dell'1,25% (fino al 31 agosto 2024 invece è l'1,5%);
- per **versamenti dal 31° giorno ed entro i 90 giorni dalla scadenza** le sanzioni si riducono ad 1/9 della metà della sanzione minima, pari all'1,389% (1,67% fino al 31 agosto 2024);
- per le regolarizzazioni entro un anno dall'omesso versamento oppure entro il termine per la presentazione della dichiarazione del periodo di imposta, in cui è stata commessa l'irregolarità, la sanzione minima viene ridotta ad 1/8, quindi al 3,125% (fino a fine agosto 2024 sarà il 3,75%);
- per le regolarizzazioni operate entro il termine della dichiarazione per l'anno successivo a quello in cui è stata commessa l'irregolarità, è ammesso un ulteriore ravvedimento con una sanzione del 4,29%, ma soltanto fino al 31 agosto 2024: dopodiché tale tipo di ravvedimento non sarà più ammesso.
- Per i ravvedimenti di versamenti dopo tale data ovvero dopo il termine per l'invio della dichiarazione dei redditi del periodo in cui è commessa l'irregolarità, ma entro i termini di prescrizione, la sanzione è ridotta ad 1/7 della sanzione minima, quindi al 3,571% (5% fino al prossimo 31 agosto).
- Se per l'omesso versamento è già stato ricevuto un avviso di controllo ai sensi del 3° comma, art. 6-bis, legge 212/2000, ma al momento del ravvedimento non è stato ancora emesso un avviso di accertamento o un processo verbale di constatazione, la regolarizzazione potrà essere effettuata con l'applicazione di una sanzione ridotta ad 1/6 del minimo – 4,167%, 6% fino al 31 agosto 2024.
- Se l'irregolarità è già stata accertata con un verbale, ma non è stato ancora emesso un avviso di liquidazione della sanzione, ci si può ravvedere con un versamento della sanzione ridotta al 5%.
- È stata infine prevista una nuova possibilità: anche se è stato emesso un PVC o un avviso di irregolarità, sarà consentito, fino alla presentazione di un'istanza di accertamento con adesione o all'emissione di un avviso di accertamento, regolarizzare il versamento omesso con il pagamento di una sanzione del 6,25%.
- La trasmissione ritardata di dichiarazioni dei redditi entro i 90 giorni dalla scadenza potrà essere sanata con il versamento di una sanzione di 1/10 del minimo.

In tutti i casi sopra illustrati vale la regola che se il termine per il ravvedimento cade in un giorno festivo o di sabato, il versamento può sempre essere effettuato entro il primo giorno feriale successivo.

### **3.2 Cumulo**

Fino ad ora è stato spesso più vantaggioso per il contribuente rinunciare al ravvedimento operoso di irregolarità, perché successivamente con la notifica dell'accertamento veniva sì applicata la



sanzione minima più elevata tra le varie sanzioni applicabili, ma in compenso non venivano applicate altre sanzioni accessorie. Tale situazione di “svantaggio” a partire dal 1° settembre 2024 verrà rimossa e non sarà più necessario ravvedere le singole irregolarità versando le sanzioni anche più volte, sostanzialmente per la medesima infrazione. Quale esempio può essere preso quello di una dichiarazione IVA infedele, con fatture omesse, conseguenti liquidazioni IVA irregolari e insufficienti versamenti di imposta: in un tale caso oggi si devono ravvedere quattro singole irregolarità con il versamento delle relative sanzioni. A partire dal prossimo 1° settembre invece si potrà applicare il cd. “cumulo giuridico” delle singole infrazioni, applicando tra tutte soltanto la sanzione minima per l’irregolarità più grave.

Un’altra semplificazione favorevole è quella che consente per chi ha commesso più irregolarità dello stesso tipo (ad es. più fatture non emesse) di sanare la situazione versando in ravvedimento la sola sanzione per l’infrazione più grave aumentata di un quarto, e non come attualmente versando la sanzione per ogni singola infrazione. Per tale fattispecie, essendo il calcolo un po’ complesso l’Agenzia entrate metterà a disposizione un apposito software.

#### **4. Definizione di credito di imposta**

In passato vi sono state spesso contestazioni per la compensazione tramite mod. F24 di crediti di imposta, che secondo l’Agenzia Entrate non erano (ancora) compensabili. Con il provvedimento in oggetto viene finalmente data una definizione precisa di credito d’imposta “inesistente” o “non spettante” (o non ancora compensabile).

- sono considerati crediti inesistenti quelli per cui sono assenti i presupposti oggettivi e soggettivi, cioè se non è presente la fattispecie che darebbe diritto al credito di imposta. Ciò vale in particolare nei casi in cui in forma fraudolenta e/o con documenti falsi si fruisce di un credito di imposta. Ad oggi in un tale caso la sanzione va dal 100% al 200% dell’importo: a partire dal prossimo 1° settembre la sanzione sarà del 70% e – novità – sarà possibile utilizzare anche l’istituto del ravvedimento operoso.

- L’utilizzo di crediti non spettanti riguarda i casi in cui non vengono rispettati i presupposti formali, la documentazione è incompleta o non sono dati determinati presupposti. In questo si applicherà una sanzione del 25% dell’importo compensato, ed in alcuni casi si applicherà soltanto la sanzione amministrativa fissa di 250 Euro.

Le novità potranno, se più favorevoli per il contribuente, essere applicate retroattivamente nel solo ambito penale. Si potranno quindi verificare casi con un diverso trattamento tra ambito amministrativo ed ambito penale.



## **5. Aspetti penali nei casi di omesso versamento**

Il presupposto per le sanzioni penali per omessi versamenti di IVA e/o di ritenute di imposta (sulle retribuzioni e altre) si verificherà temporalmente soltanto a dopo il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di trasmissione della relativa dichiarazione fiscale. Le soglie di rilevanza penale restano peraltro invariate: 250.000 Euro per l'IVA e 150.000 Euro per le ritenute. Ne consegue che, se ad esempio per le dichiarazioni fiscali per il 2023 i versamenti delle relative imposte verranno effettuati entro il 31 dicembre 2025, non si ricade nelle sanzioni penali. Allo stesso modo non si ricade nelle fattispecie del penale se i versamenti omessi vengono regolarizzati con versamenti rateali, oppure anche nel caso il mancato versamento sia dovuto ad una situazione di crisi di liquidità del contribuente, la cui causa risieda nell'apertura di una procedura fallimentare o l'insolvenza di un terzo o nel mancato pagamento di un credito da parte di un ente pubblico.

Restiamo a Vostra disposizione per eventuali chiarimenti o ulteriori informazioni.

Distinti saluti

*Josef Vieider*