



Portiamo a Vs. conoscenza che il D.Lgs. 87/2024, in attuazione della legge di delega per la Riforma fiscale (Legge n. 111 del 09/08/2023), ha apportato rilevanti revisioni al sistema sanzionatorio tributario.

L'obiettivo della riforma consiste nel generale ridimensionamento delle sanzioni tributarie previste per le ipotesi delle violazioni più comuni, rendendole nel complesso meno onerose, e introducendo forme di raccordo fra il procedimento tributario e il processo penale.

L'art. 5 del decreto prevede che le disposizioni della riforma si applichino alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 e, dopo un acceso dibattito circa la legittimità della previsione in commento, la Corte di Cassazione con la sentenza 1274/2025 depositata il 25/01/2025 ha confermato la legittimità dell'irretroattività delle nuove sanzioni. Ne consegue che le novità non esplicano alcun effetto sui rapporti passati, pendenti o ancora da venire, sia per quanto riguarda la parte generale, sia per quanto riguarda le sanzioni vere e proprie.

Di seguito si riepilogano **le principali modifiche al sistema sanzionatorio tributario**, contenute nel D.Lgs. 87/2024 che riteniamo possano essere di Vs. interesse.

VIOLAZIONI COMMESSE	SINO AL 31 AGOSTO 2024	DAL 1° SETTEMBRE 2024
Dichiarazione infedele (imposte sui redditi, IVA, IRAP, 770)	Dal 90% al 180%	70%, minimo 150 euro (250 euro per il 770)
Dichiarazione infedele con integrativa prima del controllo (imposte sui redditi, IVA, IRAP, 770)	Non prevista	50%, minimo 150 euro (250 euro per il 770)
Dichiarazione infedele per violazione della competenza fiscale o del principio di "cassa"	Non prevista	46,67% (70% ridotta di un 1/3)

VIOLAZIONI COMMESSE	SINO AL 31 AGOSTO 2024	DAL 1° SETTEMBRE 2024
Dichiarazione omessa (imposte sui redditi, IVA, IRAP, 770)	Dal 120% al 240%, minimo 250 euro	120%, minimo 250 euro
Dichiarazione omessa trasmessa prima del controllo (imposte sui redditi, IVA, IRAP, 770)	Dal 60% al 120%, minimo 200 euro (se presentata entro l'anno e senza controlli)	75%, minimo 250 euro
Dichiarazione inesatta	Da 250 euro a 2.000 euro	Invariata
Omesso/infedele quadro RW	Dal 3% al 15% del valore (raddoppiato se si tratta di Paradisi fiscali)	Invariata
Omessa trasmissione delle dichiarazioni (intermediari abilitati)	Da 516 euro a 5.146 euro)	Invariata
Omessa/infedele fatturazione	Dal 90% al 180% con minimo di 500 euro per operazione	70% con minimo di 300 euro per operazione
Omessa/infedele fatturazione (senza effetto sull'imposta)	Da 250 euro a 2.000 euro	Invariata
Omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi	90% con minimo di 500 euro per operazione	70% con minimo di 300 euro per operazione
Omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi (senza effetto sull'imposta)	100 euro per trasmissione	100 euro per trasmissione, massimo 1.000 euro per trimestre
Omessa/infedele fatturazione (operazioni esenti, non imponibili, escluse)	Dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati con minimo di 500 euro; da 250 a 2.000 euro, se la violazione non rileva ai fini del reddito	5% dei corrispettivi non documentati con minimo di 300 euro; da 250 a 2.000 euro, se la violazione non rileva ai fini del reddito
Indebita detrazione IVA	90%	70%
Omessa regolarizzazione del cessionario (c.d. fattura spia)	100%, minimo 250 euro	70%, minimo 250 euro
Omesso reverse charge	Da 500 a 20.000 euro oppure dal 5% al 10% del corrispettivo se l'operazione non risulta dai libri contabili con un minimo di 1.000 euro	Da 500 a 10.000 euro oppure del 5% del corrispettivo se l'operazione non risulta dai libri contabili con un minimo di 1.000 euro

VIOLAZIONI COMMESSE	SINO AL 31 AGOSTO 2024	DAL 1° SETTEMBRE 2024
Falsa dichiarazione di intento/splafonamento	Dal 100% al 200%	70%
Mancata esportazione in 90 giorni	Dal 50% al 100%	50%
Omessi versamenti	30% (15% per ritardi sino a 90 giorni)	25% (12,5% per ritardi sino a 90 giorni)
Indebita compensazione di imposte	Crediti inesistenti: dal 100% al 200%	Crediti inesistenti: 70% (aumento dalla metà al doppio per condotte fraudolente)
	Crediti non spettanti: 30%	Crediti non spettanti: 25%
Omesse/infedeli comunicazioni finanziarie	Da 2.000 euro a 21.000 euro	Da 1.500 euro a 15.000 euro
Omessa registrazione degli atti	Dal 120% al 240%	120%
Registrazione con ritardo massimo di 30 giorni	Dal 60% al 120%, minimo 200 euro	45%
Insufficiente dichiarazione di valore	Dal 100% al 200%	70%
Occultazione di corrispettivo	Dal 120% al 240%	120%
Omessa dichiarazione di successione	Dal 120% al 240%	120%
Tardiva dichiarazione di successione (massimo 30 giorni)	Dal 60% al 120% (se non è dovuta imposta da 150 euro a 500 euro)	45% (con imposta non dovuta da 150 a 500 euro)
Infedele dichiarazione di successione	Dal 100% al 200%	80%
Mancato assolvimento bollo	Dal 100% al 500%	80%
Mancato pagamento tassa libri sociali	Dal 100% al 200%	90% con minimo di 100 euro

Soppressa la C.D. “Autofattura denuncia”

Segnaliamo altresì che sono state modificate la misura della sanzione e la modalità di “regolarizzazione” dell’omessa/irregolare fatturazione da parte dell’acquirente/committente.

Alle violazioni connesse a decorrere dal 01/09/2024, in aggiunta alla riduzione al 70% della sanzione, è stata introdotta la **“comunicazione denuncia”** in luogo della precedente **“autofattura denuncia”**

In particolare, il D.Lgs. 87/2024, sempre in riferimento alla mancata emissione della fattura da parte del cedente / prestatore ovvero di emissione da parte di quest’ultimo di una fattura irregolare, prevede:

- la **riduzione dal 100% al 70% della sanzione** applicabile all’acquirente/committente;
- la sostituzione dell’emissione dell’autofattura con la (semplice) comunicazione **all’Agenzia delle Entrate della violazione commessa** dal cedente/prestatore, entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura/da quando è stata emessa la fattura irregolare. Nella citata Relazione è evidenziato che l’acquirente è punito con la sanzione pari al 70%, con un minimo di € 250 “sempreché non provveda a comunicare l’omissione o l’irregolarità all’Agenzia delle Entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura irregolare”;
- l’espressa **esclusione dell’obbligo di controllare/sindacare le valutazioni giuridiche effettuate dall’emittente della fattura**, riferite alla non imponibilità/esenzione/esclusione dall’applicazione dell’IVA derivati da un requisito soggettivo di quest’ultimo non direttamente verificabile.

In base alla precedente disposizione per l’acquirente/committente la violazione si intendeva commessa dopo il decorso di 30 giorni dal quarto mese successivo all’effettuazione dell’operazione, mentre ora il nuovo comma 8 individua tale momento **decorso 90 giorni dall’operazione**.

La novità normativa non risolve il disequilibrio di trattamento tra colui che non emette la fattura e colui che omette la comunicazione, ma almeno ammorbidisce l’onerosità della situazione per l’acquirente / committente che effettua la comunicazione denuncia per tempo.

Ravvedimento operoso

A partire dal 01/09/2024, inoltre, è modificato l'istituto del Ravvedimento Operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. 472/1997.

La nuova normativa prevede una riduzione della sanzione ordinaria per omesso o tardivo pagamento dal 30% al 25%.

Inoltre, a partire dal 1° settembre 2024 non sarà più prevista la differenza di riduzione delle sanzioni da ravvedimento operoso per la regolarizzazione tra chi viene regolarizzato entro due anni dall'infrazione e chi viene regolarizzato dopo due anni dall'infrazione.

Di seguito si riepilogano le **principali modifiche**.

SANZIONE	RITARDO	SANZIONE DA RAVVEDIMENTO
12,5%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,0833% al 1,166% (0,0833% per ogni giorno successivo alla scadenza originaria)
12,5%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,25%
12,5%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,39%
25%	Dal 91° giorno al termine di 1 anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,125%
25%	Dopo il termine di 1 anno dalla violazione o dopo il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,57%

Ai fini dell'applicazione delle sanzioni ridotte e della regolarizzazione dei mancati o tardivi versamenti, è necessario che alla data di effettuazione del versamento regolarizzato non vi siano avvisi di liquidazione o accertamento e non vi siano comunicazioni di irregolarità relative ai controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni.

Inoltre, devono essere sempre calcolati gli interessi maturati dalla data della scadenza ordinaria alla data dell'effettivo versamento (al tasso di interesse legale approvato annualmente).

Cumulo giuridico

In caso di pluralità di violazioni, e limitatamente a quelle commesse dal 1° settembre 2024, la legge ha introdotto la possibilità per il contribuente di applicare la sanzione unica prevista dall'articolo 12, D.Lgs. 472/1997, non sommando le singole sanzioni, ma "cumulandole giuridicamente".

Viene, infatti, applicata la sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio.

Per tali violazioni il cumulo giuridico potrà essere applicato anche in sede di ravvedimento operoso, ma limitatamente al singolo anno e alla singola imposta.

Inoltre:

- l'aumento da cumulo deve avvenire nella misura minima, quindi di un quarto;
- la riduzione della sanzione derivante dal ravvedimento operoso è determinata in relazione alla prima violazione.

La sanzione unica da ravvedimento operoso su cui applicare la percentuale di riduzione potrà essere calcolata anche mediante l'utilizzo di apposita funzionalità che sarà messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Enrico De Vizia

Diritto Tributario

Nunzia Napolitano

Contabilità, bilancio e fiscalità di Impresa

NOLA (NA) - 80035
Via Circumvallazione, 310
+39 081 5126655

ROMA - 00187
Via Ludovisi, 35
+39 06 62205551

MILANO - 20135
Via Andrea Maffei, 1 Scala A - Piano 1°
+39 02 40043141

info@hsladvisors.com
www.hsladvisors.com

Clausola di esclusione di responsabilità

Il presente documento di sintesi ha finalità illustrativa ed esemplificativa. HSL Advisors s.r.l. STP non assume alcuna responsabilità per quanto riguarda il contenuto della scheda di sintesi e ricorda che fa fede, per una visione integrale ed esaustiva, unicamente la normativa di riferimento.