

**NOTA INFORMATIVA 21/2024:**

**RIFORMA FISCALE. NUOVE SANZIONI TRIBUTARIE**

In attuazione della delega approvata con L. 9 agosto 2023, n. 111, il D. lgs 14 giugno 2024, n. 87, ha introdotto modifiche alle norme sulle sanzioni tributarie non penali, in vigore per le violazioni commesse dal 1°.9.2024, tenendo tuttavia presente che, per il principio di legalità, se il nuovo decreto legislativo stabilisce sanzioni diverse da quelle precedentemente previste, si dovrebbe applicare la norma più favorevole al contribuente, salvo che la sanzione irrogata sia divenuta definitiva.

La tabella sintetizza le principali modifiche introdotte con effetto dal 1° settembre 2024. Le percentuali si riferiscono alle imposte dovute, salvo diversa indicazione.

Violazioni commesse	Sino al 31 agosto 2024	Dal 1° settembre 2024
Dichiarazione infedele	90% - 180%; aumentati del 50% se fraudolenta; ridotti di un terzo se l'imposta accertata è inferiore al 3% o €30.000 o derivante da errori temporali.	70%; aumentati del 50% se fraudolenta, ridotti di un terzo in caso di errore minore del 3% o €30.000 o derivante da errori temporali.
Dichiarazione omessa	120% - 240%; minimo €250	120% o 75% in caso di ritardo > 90 giorni; minimo €250
Omesso/infedele quadro RW	3% - 15% del valore (raddoppiato per Paradisi fiscali)	Invariata
Omessa/infedele fatturazione	90% - 180%	70%
Fatturazione operazioni esenti	5% - 10%	5%
Indebita detrazione IVA	90%	70%; sanzione assorbita da quella per dichiarazione infedele
Omessa regolarizzazione del cessionario	100%	70%
Omesso reverse charge	€500 - €20.000 o 5% - 10% del corrispettivo (minimo €1.000)	€500 - €10.000 o 5% del corrispettivo (minimo €1.000)
Operazioni senza dichiarazione d'intento	100% - 200%	70%
Mancata esportazione entro 90 giorni	50% - 100%	50%
Omessi versamenti	30% (15% per ritardi ≤ 90 gg)	25% (125% per ritardi ≤ 90 gg)
Indebita compensazione di imposte (crediti inesistenti)	100% - 200%	70% (aumento da metà a doppio per condotta fraudolenta)
Crediti non spettanti	30%	25%
Omesse/infedeli comunicazioni finanziarie	€2.000 - €21.000	€1.500 - €15.000

prorevi auditing s.r.l.

Pur disponendo l'art. 5, disp. trans. e fin., D. lgs 87/2024, l'applicazione delle nuove norme sanzionatorie alle violazioni tributarie commesse a partire dal 1° settembre 2024, si ritiene che sia rimasto in vigore, in quanto non modificato dalla novella, l'art. 3, co. 3, D. lgs 472/1997 (*principio di legalità*), che così dispone: *“Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

La norma si fonda sul principio secondo cui il legislatore non può punire una condotta *contra legem* con maggiore severità solo per il fatto che essa è stata realizzata prima di una certa data. La data della violazione non dovrebbe costituire un discrimine sufficiente a disattendere il *principio costituzionale di uguaglianza*, da cui dedurre che il legislatore, dal momento che ha riconosciuto che una determinata violazione merita un minor disfavore, deve accordare il medesimo trattamento – in specie una sanzione mitigata – in presenza di un'identica condotta precedentemente realizzata.

Si ritiene quindi che l'art. 3, co. 3, D. lgs 472/1997, vincoli la pubblica amministrazione e il giudice. Nel pronunciarsi sulla misura della sanzione prevista per violazione di una norma tributaria dovrebbe applicarsi la sanzione prevista dalla legge vigente alla data della decisione, in sede sia amministrativa sia giudiziale, e quindi nella misura inferiore stabilita al momento della commissione della violazione.

Né può configurarsi un contrasto fra l'art. 5 delle ricordate disposizioni transitorie e finali della nuova legge e il previgente art. 3, D. lgs 472/97, in quanto quest'ultimo è stato dettato proprio per dirimere un eventuale contrasto, disponendo l'applicazione della disposizione più favorevole all'autore della violazione.

Ugualmente non può sostenersi l'abrogazione implicita dell'art. 3, D. lgs 472, atteso che l'assunto contrasterebbe insanabilmente col criterio direttivo determinato dalla legge delega n. 111/2023, a norma del quale *“il Governo provvede all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione delle disposizioni che regolano le materie interessate dai decreti medesimi, abrogando espressamente le norme incompatibili”*.

*Si faccia un esempio. L'infedele dichiarazione iva è prevista e punita a partire dal 1° settembre 2024 con la sanzione del 70% e non più con quella che va dal 90 al 180%. Se la violazione è stata commessa prima del 1° 9.2024 ed è stata oggetto di un accertamento non definitivo, il giudice investito della causa, nel caso in cui l'Agenzia non avesse applicato la sanzione nella misura ridotta del 70%, accoglierà la domanda del contribuente in forza dell'art. 3, co. 3, cit. Il contribuente potrà formulare la domanda in qualsiasi stadio del processo, non potendo ritenersi perentoria la domanda non formulata nel ricorso, ma nel primo atto del processo successivo all'entrata in vigore dello *jus superveniens*.*

11 settembre 2024