Le novità del D.Lgs. per la revisione del sistema sanzionatorio tributario

– Il Decreto Legislativo 14 giugno 2024, n. 87, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, è stato emanato ai sensi dell'art. 20 della legge delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111), che provvede alla revisione complessiva del sistema sanzionatorio tributario.

L'articolo 20 della legge n. 111 del 2023 reca i princìpi e i criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto, di altri tributi erariali indiretti e di tributi degli enti territoriali.

L'obiettivo è quello di raggiungere una maggiore integrazione tra sanzioni amministrative e penali, evitando forme di duplicazione non compatibili con il divieto di bis in idem e, al contempo, di ridurre l'afflittività delle sanzioni, amministrative, penali e tributarie, abbandonando le cc.dd. "maxi-multe", soprattutto con riferimento alle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive.
Il decreto incide su diverse disposizioni contenute nei decreti legislativi nn. 74 del 2000, 471 e 472 del 1997, che disciplinano il sistema sanzionatorio penale e amministrativo.
Il provvedimento è composto da 7 articoli, e, tranne che per le norme di carattere penale, troverà applicazione per le violazioni poste in essere dal 1° settembre 2024 in poi.
Il filo conduttore della riforma è rappresentato dall'abbassamento delle sanzioni rendendo il sistema repressivo più in linea con il principio di proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell'illecito.

Transfer pricing trasparente con Masterfile e Documentazione Nazionale: aggiornata la struttura della documentazione “salva-sanzione” in caso di verifica del Fisco

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, prot. 360494, del 23 novembre 2020 aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento e stabiliti i requisiti di idoneità della stessa, in funzione dell’accesso al regime di cui agli artt. 1, comma 6, e 2, comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471. Le disposizioni del nuovo provvedimento sostituiscono le indicazioni contenute nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, prot. 2010/137654, del 29 settembre 2010 e si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione.

Avvio della E-fattura

obbligatoria con sanzioni ridotte



Confermata dal decreto fiscale di accompagnamento, approvato 15 ottobre 2018 dal Governo, **l'inapplicabilità, per il «*primo semestre del periodo d'imposta 2019*», delle sanzioni** «*se la fattura è emessa … entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1,comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100*»; in pratica entro il termine di liquidazione dell'imposta periodica in cui è avvenuta l'effettuazione dell'operazione. Questo è quanto emerge dalle prime bozze del decreto collegato alla Legge di Bilancio 2019. Al riguardo nella relazione illustrativa, anch'essa in bozza, si chiarisce che al fine di "non differire ulteriormente l'entrata in vigore della fatturazione elettronica (stabilita per il 1° gennaio 2019) e di ridurre gli effetti negativi dei possibili ritardi nell'adeguamento dei sistemi informatici – volti a recepire anche le prospettate modifiche recate all'articolo 21, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – la norma attenua, per il

primo semestre del periodo d’imposta 2019, i soli effetti sanzionatori laddove la fattura elettronica sia emessa seppur tardivamente. In particolare, non si applica alcuna sanzione al contribuente che emette la fattura elettronica oltre il termine normativamente previsto ma, comunque, nei termini per far concorrere l’imposta ivi indicata alla liquidazione di periodo (mensile o trimestrale). Le sanzioni sono, invece, contestabili, seppur ridotte al 20 per cento, quando la fattura emessa tardivamente partecipa alta liquidazione periodica del mese o trimestre successivo. Le attenuazioni previste dalla norma si applicano anche con riferimento al cessionario/committente che abbia erroneamente detratto l’imposta ovvero non abbia proceduto alla regolarizzazione. In particolare, laddove il cessionario abbia detratto l’imposta in assenza di una fattura elettronica, lo stesso sarà indenne dalle sanzioni se il documento è emesso anche avvalendosi della regolarizzazione disposta dall’articolo 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 1997 entro i termini della propria liquidazione periodica; sarà invece soggetto alle sanzioni, seppur in misura ridotta, se la regolarizzazione avviene entro i termini della liquidazione periodica successiva. Resta impregiudicato il ricorso allo strumento del cd. ravvedimento operoso”.

Naturalmente, le misure sopra esaminate dovranno essere confermate nel testo del decreto legge che sarà pubblicato in *Gazzetta ufficiale*.

Versamento carente

dell’acconto Irpef 2017 a causa del posticipo dell’IRI. No a sanzioni e interessi



Laddove il versamento dell’acconto IRPEF relativo al periodo d’imposta 2017, risulti insufficiente **esclusivamente per effetto dello slittamento dell’applicazione dell’IRI** al periodo d’imposta 2018, e, non anche per altre previsioni rivelatesi errate, in applicazione del principio di tutela dell’affidamento e della buona fede del contribuente (articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212), non è irrogabile la sanzione per carente versamento *ex* articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997. Questa è la risposta fornita dall’Agenzia delle entrate con risoluzione 47 del 22 giugno 2018, ad un socio di società di persone che, nell’approssimarsi della scadenza dei termini di versamento del saldo 2017 si trova ad aver versato un minore acconto IRPEF a *seguito di sopravvenute disposizioni normative* che hanno rinviato gli effetti, in termini di risparmio di imposte, della decorrenza della disciplina IRI, prevista dalla legge di bilancio per il 2017 (articolo 1, commi 547 e 548, legge 232/2016), mediante l’aggiunta al TUIR dell’articolo 55-*bis*. Tale soluzione, spiega l’Agenzia, è in linea con quella già prospettata con la risoluzione n. 176/E del 2003. In tale sede è stato chiarito che il comportamento di un contribuente non può essere sanzionato laddove egli abbia posto in essere comportamenti conformi al tenore letterale della normativa applicabile “*ratione temporis*”, e l’errore sia scaturito da modifiche normative introdotte successivamente al versamento degli acconti ma **con efficacia**

retroattiva. Ne consegue, prosegue la risoluzione, che al verificarsi delle condizioni sopra richiamate, i contribuenti dovranno, **entro il termine previsto per il versamento del saldo dell'imposta**, determinare definitivamente l'imposta dovuta, per il periodo d'imposta 2017, **senza applicazione di sanzioni ed interessi**, e, di conseguenza, provvedere alla compilazione dei righi **RS148** "*Rideterminazione dell'acconto*" e **RN38** "*Acconti*" del modello Redditi PF 2018.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 1063, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha differito di un anno, **al 1° gennaio 2018**, l'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) – **da calcolare sugli utili trattenuti presso l'impresa** – per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, prevista dalla legge di bilancio 2017. In pratica, il citato comma 1963, rinvia al 1° gennaio 2018 la decorrenza delle disposizioni contenute nell' articolo 55-*bis* del TUIR introdotte dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1, commi 547 e 548 della legge n. 232 del 2016), prevista originariamente dal 1° gennaio 2017. Il nuovo regime ha lo scopo di favorire la capitalizzazione delle imprese attraverso la *separazione* del reddito derivante dall'impresa dagli altri redditi percepiti dall'imprenditore, assoggettati all'ordinaria IRPEF in misura progressiva. Come spiega la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, par. 8 **(in *"Finanza & Fisco" n. 43-44/2016, pag. 2919*)** "la base imponibile IRI, a norma dell'art. 55-*bis* del TUIR, è pari alla **differenza** tra il reddito di impresa e le somme prelevate dall'imprenditore, dai familiari o dai soci a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili. Pertanto, è da ritenere che la determinazione della base imponibile IRI vada effettuata in due *step*: prima è necessario determinare il reddito d'impresa secondo le ordinarie disposizioni previste dal capo VI del titolo I del TUIR e poi portare in **deduzione dal reddito così determinato le somme prelevate nei limiti, ovviamente, del *plafond IRI.*".**

Link al testo della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 47 E del 22 giugno 2018, con oggetto: IMPOSTE SUI REDDITI – SANZIONI TRIBUTARIE – RISCOSSIONE – Opzione IRI per l'anno d'imposta 2017 della società di persone partecipata – Slittamento dei termini di applicazione regime – Conseguenze – Versamento carente acconti IRPEF – Regolarizzazione del versamento carente dell'acconto Irpef relativo al periodo d'imposta 2017, causato esclusivamente dal differimento di un anno, al 1° gennaio 2018, dell'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI) – Applicazione del principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino – Non applicabilità delle sanzioni per carente versamento dell'acconto – Art. 13 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Art. 10, della L. 27/07/2000, n. 212 – Art. 1, commi 547 e 548, della L. 11/12/2016, n. 232 – Art. 55-*bis* del D.P.R. 22/12/1986, n. 917

Big Snow: possibile la disapplicazione delle sanzioni per causa di forza maggiore



L’Agenzia delle entrate, in considerazione dei recenti eventi meteorologici eccezionali, comunica che sarà valutata la disapplicazione per causa di forza maggiore delle sanzioni previste per ritardi nell’effettuazione degli adempimenti tributari, anche in relazione ad eventuali provvedimenti che potranno individuare le aree interessate da tali eventi. (Così, Comunicato stampa Agenzia delle entrate del 27 febbraio 2018)

Si ricorda, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante: «*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*» all’articolo 6, comma 5, stabilisce che «*non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*». Pertanto, al contribuente non possono essere applicate delle sanzioni nel caso in cui il mancato pagamento dei tributi sia dipeso da una causa di forza maggiore debitamente documentata.