

27 MAGGIO 2024

DALLA COLLABORAZIONE ALLA SEMPLIFICAZIONE DEGLI ADEMPIMENTI

CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE E
COOPERATIVE COMPLIANCE – DELEGA
DISCALE – SEMPLIFICAZIONI E SANZIONI

Prof. Avv. Benedetto Santacroce



Agenda

Il nuovo rapporto fisco e contribuenti

Concordato preventivo biennale

Cooperative Compliance

Le sanzioni penali e amministrative

Le semplificazioni degli adempimenti

IL NUOVO RAPPORTO FISCO E CONTRIBUENTE

- **AFFIDABILITÀ DEL CONTRIBUENTE E ACCORDO PREVENTIVO IN LUOGO DI UN CONTROLLO EX-POST**
 - ❑ **CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE – DLGS 13/2024 – DESTINATO AI CONTRIBUENTI DI MINORI DIMENSIONI CON PREDETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA PER IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP**
 - ❑ **ADEMPIMENTO COLLABORATIVO – DLGS 221/2023 – DESTINATO AI CONTRIBUENTI MAGGIORI – CONFRONTO COSTANTE CON IL FISCO PER LA PREVENZIONE E RISOLUZIONE DELLE CONTROVERSIE FISCALI**

IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

LO SCOPO

- **PREDETERMINARE LA BASE IMPONIBILE E L'IMPOSTA DOVUTA DAL CONTRIBUENTE PER DUE ANNI AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP, NONCHE' AI FINI DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI**
- **LA PREDETERMINAZIONE NON E' STANDARDIZZATA, MA PERSONALIZZATA SULLA BASE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI CHE SONO A DISPOSIZIONE DEL FISCO O CHE VENGONO FORNITI DAL CONTRIBUENTE (UTILIZZO SPINTO DELLE TECNOLOGIE DIGITALI)**
- **PRINCIPALE EFFETTO: - INBIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI EX ART. 39 DEL Dpr 600/73 (analitici e presuntivi)**

I SOGGETTI

CONTRIBUENTI – TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO – SOGGETTI AGLI ISA

Condizioni per l'accesso al CPB:

- **il punteggio di affidabilità fiscale (ISA) non costituisce limite all'accesso**
- **Non avere debiti tributari ovvero aver estinto debiti d'importo complessivamente pari o superiore 5.000€ (limitatamente a quelli di competenza dell'Agenzia delle entrate –comprensivi di sanzioni e interessi)**
- **Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi → in uno dei tre periodi d'imposta precedenti**
- **Condanna per reati del Dlgs 74/2000 – ovvero false comunicazioni sociali – riciclaggio e autoriciclaggio**

PROCEDURA

PROPOSTA

DA PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE:

- BASE IMPONIBILE E IMPOSTE AI FINI IIDD E IRAP
- CONTRIBUTI PREVIDENZIALI - (CON POSSIBILITA' PER IL CONTRIBUENTE DI VERSARE SUL DATO EFFETTIVO)
- REGOLE IVA ORDINARIE
- ESCLUSIONE NELLA VALUTAZIONE DI PLUSVALENZE, MINUSVALENZE SOPRAVVENIENZE
- LE PERDITE ANNI PRECEDENTI - RIDUCONO IL REDDITO DETERMINATO

VALUTAZIONE

AVVIENE SULLA BASE:

1. DATI FORNITI DAL CONTRIBUENTE (sulla base di procedure informatiche)
2. BANCHE DATI DISPONIBILI ALL'AdE – APERTE E CHIUSE

ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA

- **VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SECONDO LA PROPOSTA – ANCHE PER QUANTO RIGUARDA GLI ACCONTI**
- **RISPETTO ORDINARIO DEGLI OBBLIGHI CONTABILI E DICHIARATIVI**

EFFETTI

LE NORME DI RIFERIMENTO

INIBIZIONE ACCERTAMENTI

INIBISCE GLI ACCERTAMENTI → ART. 39 DEL DPR 600/73

- FORMA ANALITICA
- FORMA ANALITICO – PRESUNTIVA

NON INIBISCE L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO IN MATERIA IVA

EFFETTI SUI CONTROLLI

NON LIMITA L'ATTIVITA' DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

DECADENZA ACCERTAMENTI

ART. 9 COMMA 11 DL 50/2017 – SOGGETTI ISA

- RIDUZIONE DI UN ANNO DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO
- ESCLUSIONE ACCERTAMENTI PRESUNTIVI

DECADENZA

CONTRO IL CONTRIBUENTE

- IMPORTI EVASI > 30% DEI DICHIARATI
 - PROVENTI
 - INESISTENZA O INDEDUCIBILITA' DI PASSIVITA'
 - IRREGOLARITA' DI NON LIEVE ENTITA'

NB – DECADENZA AUTOMATICA A PRESCINDERE DALL'ESITO DEL CONTENZIOSO

- CAMBIO ATTIVITA' O CESSAZIONE ATTIVITA'
- PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA
- DATI DICHIARATIVI DIVERSI DA QUELLI INDICATI

A FAVORE DEL CONTRIBUENTE

CIRCOSTANZE ECCEZIONALI

- RIDUZIONE DEI REDDITI > 50% CONCORDATI

I SOGGETTI

CONTRIBUENTI – TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO – FORFETTARI

Condizioni per l'accesso al CPB:

- **ESCLUSI I CONTRIBUENTI CHE HANNO INIZIATO L'ATTIVITA' L'ANNO PRECEDENTE A QUELLO DEL CONCORDATO**
- **Non avere debiti tributari ovvero aver estinto debiti d'importo complessivamente pari o superiore 5.000€ - comprensivi di sanzioni e interessi - (limitatamente a quelli di competenza dell'Agenzia delle entrate – ovvero contributi previdenziali definitivamente accertati)**
- **Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi → in uno dei tre periodi d'imposta precedenti**
- **Condanna per reati del Dlgs 74/2000 – ovvero false comunicazioni sociali – riciclaggio e autoriciclaggio**

TEMPISTICA - CALENDARIO

PROGRAMMI INFORMATIVI

2024 → 15 GIUGNO 2024

2025 – 15 APRILE 2025

ANNI SUCCESSIVI → 1 APRILE

ACCETTAZIONE CPB

2024 → TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE
ANNI SUCCESSIVI → TERMINE VERSAMENTO IMPOSTE

LA COOPERATIVE COMPLIANCE

PREMESSA

- Il regime della **cooperative compliance (o adempimento collaborativo)** consente di instaurare con l'Agenzia delle Entrate un confronto costante per la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materie fiscali, in un momento antecedente alla presentazione della dichiarazione
- La *ratio* è quella di promuovere l'adozione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra AF e contribuente, al fine di ottenere un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi, la riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso
- La disciplina normativa è contenuta negli artt. **3-7 D.lgs. 128/2015**, che sono stati modificati dalla Delega Fiscale: art. 17 L. 111 del 09.08.2023 e **D.lgs. 221 del 30.12.2023**, entrato in vigore il **18.01.2024**
- I **relativi provvedimenti di attuazione** dovranno essere emanati **entro 90 giorni dall'entrata in vigore** del D.lgs. 221/2023

PREMESSA – LE MODIFICHE DELLA DELEGA FISCALE

- In estrema sintesi, la Delega Fiscale è intervenuta principalmente:
 - **Ampliando l'ambito soggettivo**, riducendo la soglia di ricavi per essere ammessi al regime, e prevedendo anche un accesso facoltativo per chi non soddisfa i requisiti
 - **Prevedendo l'obbligo di certificazione** del *Tax Control Framework* da parte di un professionista indipendente
 - Modificando e **ampliando gli effetti positivi** che derivano dall'adesione al regime (es. non applicabilità sanzioni e riduzione termini di accertamento)

REQUISITI SOGGETTIVI

- La Delega Fiscale (art. 1, co. 1, lett. d), D.lgs. 221/2023) ha introdotto il comma 1-bis nell'art. 7 D.lgs. 128/2015 **riservando il regime di adempimento collaborativo ai contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore** a: (i) 750 milioni di euro a decorrere dal 2024; (ii) 500 milioni di euro a decorrere dal 2026; (iii) 100 milioni di euro a decorrere dal 2028. Tali requisiti dimensionali, ai sensi del nuovo co. 1-ter, sono valutati assumendo come parametro di riferimento il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori

NB: in accordo con quanto previsto dall'art. 17, co. 1, lett. g), L. 111/2023, il legislatore delegato ha accelerato notevolmente il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto. La soglia originariamente fissata dall'art. 7, co. 4, D.lgs. 128/2015 e dal Provvedimento del 14 aprile 2016 era infatti pari a 10 miliardi di euro

- Il regime è riservato anche ai contribuenti che **appartengono al medesimo consolidato fiscale nazionale (co. 1-quater introdotto sempre dalla Delega Fiscale nell'art. 7 D.lgs. 128/2015) a condizione che**: (i) almeno un soggetto aderente possieda i requisiti dimensionali sopra richiamati; (ii) il gruppo adotti un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, certificato da un professionista indipendente
- **Indipendentemente dal volume di affari o di ricavi**, (art. 7, co. 1-quinquies, D.lgs. 128/2015) è consentito **l'accesso al regime ai contribuenti che danno esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate a un'istanza di interpello sui nuovi investimenti**, nel rispetto degli altri requisiti richiesti

REQUISITI SOGGETTIVI – ACCESSO FACOLTATIVO

- La Delega Fiscale ha introdotto anche l'art. 7-bis D.lgs. 128/2015 che prevede un **accesso facoltativo al regime per i contribuenti che non hanno i requisiti** sopra indicati. Questi possono optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale
- L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata, è irrevocabile ed ha durata di due anni. Al termine del periodo, si intende tacitamente rinnovata
- **Le sanzioni amministrative sono ridotte a 1/3** e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali
- La rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle Entrate del caso concreto in relazione al quale l'interpellante ravvisa rischi fiscali (mediante presentazione di interpello) configura una **causa di non punibilità per il reato di dichiarazione infedele** (art. 4 D.lgs. 74/2000)

TAX CONTROL FRAMEWORK

- Ai sensi dell'art. 4 D.lgs. 128/2015, i contribuenti che aderiscono al regime devono essere dotati di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali (*Tax Control Framework*, "TCF"), **anche, come aggiunto dalla Delega Fiscale, in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente**. Il TCF deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno
- **Il TCF deve essere predisposto ed aggiornato in modo coerente con le linee guida** che verranno indicate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, anche con riferimento al periodico adeguamento della certificazione (co. 1-quater dell'art. 4 D.lgs. 128/2015, come introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. a), D.lgs. 221/2023)
- Ai sensi dell'art. 3 D.lgs. 128/2015 per rischio fiscale deve intendersi il rischio di operare **in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario**

TAX CONTROL FRAMEWORK

- Il TCF deve essere in grado di assicurare (art. 4, co. 1, D.lgs. 128/2015):
 - a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
 - b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali, il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
 - c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
- c-bis) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali** (aggiunta dall'art. 1, co. 1, lett. a), n. 1, D.lgs. 221/2023)

CERTIFICAZIONE DEL TCF

- Il TCF deve essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di **professionisti indipendenti** già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili (art. 4, co. 1-bis, D.lgs. 128/2015, **introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. a), D.lgs. 221/2023**)
- Un **apposito regolamento**, ex art. 17, co. 3, L. 400/1988, emanato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della Giustizia, sentiti i rispettivi ordini professionali, disciplinerà (quali disposizioni attuative) **i requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione, i loro compiti e adempimenti**. Per il rilascio della certificazione, i suddetti professionisti potranno avvalersi dei consulenti del lavoro, per le materie di loro competenza (art. 4, co. 1-ter, D.lgs. 128/2015, introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. a), D.lgs. 221/2023)
- I soggetti **ammessi o che hanno presentato istanza di adesione al regime precedentemente al 18.01.2024** (data di entrata in vigore del D.lgs. 221/2023) **non sono tenuti alla certificazione** del TCF e possono beneficiare della riduzione dei termini di accertamento (nuovi co. 6-bis e 6-ter dell'art. 6 D.lgs. 128/2015) a partire dall'esercizio in corso al 01.01.2024

PROCEDURA

- L'art. 1, co. 1, lett. d), n. 3-4, D.lgs. 221/2023 è intervenuto modificando la procedura di cui all'art. 7 D.lgs. 128/2015
 - I contribuenti devono inoltrare **domanda in via telematica**, tramite il modello reso disponibile sul sito dell'AdE. L'Agenzia comunica l'ammissione entro i successivi 120 giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta della richiesta e si intende tacitamente rinnovato
 - L'Agenzia, a seguito di invito al contraddittorio, può dichiarare **l'esclusione dal regime per la perdita dei requisiti o per l'inosservanza degli impegni**. In tale ultimo caso e fuori dai casi di condotte simulatorie e fraudolente, l'esclusione è preceduta da un periodo di osservazione (120 giorni, prorogabili una sola volta per oggettive motivazioni), per verificare l'adozione degli interventi necessari per le finalità del regime e per la regolarizzazione delle violazioni. **La novità della Delega Fiscale si sostanzia principalmente in tale periodo di osservazione**
- La Delega Fiscale (art. 1, co. 1, lett. d), n. 1), D.lgs. 221/2023) ha aggiunto un ultimo periodo all'art. 7, co. 1, D.lgs. 128/2015 prevedendo che **la GdF, sulla base di specifici protocolli di intesa, coopera e si coordina preliminarmente** con l'AdE nell'esercizio dei poteri istruttori nei confronti dei contribuenti ammessi al regime
- Il contribuente che aderisce al regime è inserito nel relativo elenco pubblicato sul sito istituzionale dell'AdE

IMPEGNI RECIPROCI

- Ai sensi dell'art. 5, co. 1, D.lgs. 128/2015, l'Agenzia ha i seguenti impegni:
 - a) valutazione trasparente, oggettiva e rispettosa dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità del sistema di controllo adottato, con eventuali proposte di modifiche;
 - b) pubblicazione periodica sul sito dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva;
 - c) promozione di relazioni con i contribuenti improntate ai principi di trasparenza, collaborazione e correttezza;
 - d) realizzazione di specifiche semplificazioni degli adempimenti tributari, in conseguenza delle informazioni fornite dal contribuente;
 - e) esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali significativi e risposta nel più breve tempo possibile alle richieste dei contribuenti;
 - f) debita considerazione delle valutazioni effettuate dagli organi di gestione, sulla base della relazione annuale di cui all'art. 4, co. 2, D.lgs. 128/2015, delle risultanze delle attività dei soggetti incaricati della revisione contabile, del collegio sindacale e dei pareri degli organismi di vigilanza

- Ai sensi dell'art. 5, co. 2, D.lgs. 128/2015, il contribuente ha i seguenti impegni:
 - a) istituzione e mantenimento del TCF, con le modifiche eventualmente ritenute necessarie dall'AdE;
 - b) comportamento collaborativo e trasparente, con comunicazione tempestiva ed esauriente dei rischi fiscali e delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva;
 - c) risposta alle richieste dell'AdE nel più breve tempo possibile;
 - d) promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria

- Con decreto del MEF sarà emanato il **codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni reciprocamente assunti** (co. 2-bis introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. b), n. 2), D.lgs. 221/2023)

SINTESI DEGLI EFFETTI POSITIVI E IMPATTO DELLA DELEGA FISCALE

Effetti Art. 6 D.lgs. 128/2015	Prima della Delega Fiscale	Dopo la Delega Fiscale
Interlocuzione costante con Agenzia e procedura semplificata di interpello	Sì	Futuro decreto MEF per adesioni a posizioni AdE che richiedono ravvedimenti: nuovo ultimo periodo del co. 2 dell'art. 6 D.lgs. 128/2015
Contraddittorio preventivo prima di formalizzare posizione AdE contraria a contribuente	No	Nuovo co. 2-bis dell'art. 6 D.lgs. 128/2015
Non applicazione/riduzione alla metà di sanzioni amministrative e non punibilità penale per dichiarazione infedele (art. 4 D.lgs. 74/2000)	Prevista dal co. 3 dell'art. 6 D.lgs. 128/2015 la sola riduzione alla metà e la comunicazione alla procura, nel caso di reati, dell'adesione del contribuente al regime	Nuovo co. 3 per non applicazione sanzioni. Nuovi co. 3-bis e 3-ter per rischi fiscali non significativi e comunicazioni relative a periodi di imposta precedenti e riduzione sanzioni. Nuovo co. 4 per non punibilità penale
Riscossione sospesa fino alla definitività dell'accertamento	Sì	No modifiche sostanziali
Assenza di obbligo di prestare garanzia per rimborso di imposte	No	Per quello chiesto dal rappresentante, nel caso di gruppo IVA: nuovo ultimo periodo co. 6 dell'art. 6 D.lgs. 128/2015
Termini di decadenza dall'accertamento ridotti a due anni/di un ulteriore anno nel caso di certificazione tributaria (art. 36 D.lgs. 241/1997)	No	Nuovi co. 6-bis e 6-ter dell'art. 6 D.lgs. 128/2015

EFFETTI POSITIVI

- L'adesione al regime comporta la possibilità di forme di **interlocuzione costante tra contribuente e Agenzia**, su elementi di fatto, al fine di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazioni delle dichiarazioni fiscali, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo (art. 6, co. 1, D.lgs. 128/2015). L'adesione consente inoltre una **procedura semplificata di interpello preventivo (45 giorni per la risposta)**. I contribuenti comunicano il comportamento effettivamente tenuto. La Delega Fiscale (art. 1, co. 1, lett. c) n. 1, D.lgs. 221/2023) ha aggiunto che con regolamento del MEF sono disciplinate **le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a posizioni dell'Agenzia che comportino la necessità di ravvedimenti operosi**. Viene quindi previsto un contraddittorio preventivo e modalità e termini ridotti per la definizione del procedimento
- La Delega Fiscale (art. 1, co. 1, lett. c), n. 2), D.lgs. 221/2023) ha previsto che prima di notificare una risposta sfavorevole a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio effettuata ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), l'Agenzia **invita il contribuente a un contraddittorio per illustrargli la propria posizione** (art. 6, co. 2-bis, D.lgs. 218/2015). Le modalità attuative saranno disciplinate con decreto del MEF
- **Non si applicano sanzioni amministrative** ai contribuenti che comunicano i rischi fiscali in modo tempestivo ed esauriente, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o del decorso delle relative scadenze fiscali (tramite la procedura abbreviata di interpello o la specifica comunicazione di rischio ex art. 5, co. 2, lett. b) D.lgs. 128/2015). In tali casi, è altresì prevista la **non punibilità per il reato di dichiarazione infedele**. Ciò ovviamente a condizione che **non vi siano casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento**
- **Le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà** e comunque non possono essere applicate in misura superiore al minimo edittale qualora il contribuente adotti una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo (art. 6, co. 3-bis, D.lgs. 128/2023). La stessa misura si applica nel caso in cui il contribuente comunichi rischi fiscali connessi a condotte poste in essere prima dell'adesione (entro 120 giorni dal provvedimento di ammissione al regime) e prima che abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche (art. 6, co. 3-ter, D.lgs. 128/2015)
- **La riscossione è sospesa fino alla definitività** dell'accertamento (art. 6, co. 3-bis, D.lgs. 128/2015)
- I soggetti che aderiscono al regime **non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte**. La Delega Fiscale (art. 1, co. 1, n. 5), D.lgs. 221/2023) ha previsto che **nel caso di opzione per gruppo IVA**, l'esonero dalla prestazione di garanzia si applica ai rimborsi eseguiti a richiesta del rappresentante del gruppo
- I termini di decadenza dall'accertamento (art. 43 DPR 600/1973 e art. 57 DPR 633/1972) **sono ridotti a due anni**. I termini sono ridotti **di un ulteriore anno** se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36 D.lgs. 241/1997 (art. 6, co. 6-ter, D.lgs. 128/2015). Il co. 6-quater dell'art. 6 D.lgs. 128/2015 specifica che **i termini non possono comunque mai essere ridotti in presenza documentazione falsa o per operazioni inesistenti, artifici o raggiri, condotte simulate o fraudolente**

LE SEMPLIFICAZIONE DEGLI ADEMPIMENTI DLGS 1/2024

SEMPLIFICAZIONE PAGAMENTI

- **RATEIZZAZIONE SALDO E ACCONTI IMPOSTE E CONTRIBUTI**
 - **POSSIBILITA' DI RATEIZZARE I VERSAMENTI CON LA MAGGIORAZIONE DEGLI INTERESSI DEL 4% PER LA RATE SUCCESSIVE ALLA PRIMA DECORRENTI DAL MESE DI SCADENZA (ad eccezione dell'acconto Iva e del secondo acconto della dichiarazione dei redditi)**
 - **NOVITA' →**
 - **DIFFERIMENTO DA NOVEMBRE AL 16 DICEMBRE**
 - **UNICO TERMINE AL GIORNO 16 DI OGNI MESI PER TUTTI I CONTRIBUENTI**
 - **CON OPZIONE DIRETTA NEL MODELLO F24**
 - **ESEMPIO DICHIARAZIONE 2024 → RATEAZIONE i ACCONTO 7 RATE – 1/07 – 16/07 – 20/08 – 16/09 – 17/10 – 18/11 – ENTRO 16/12**
- **IMPORTI MINIMI DI VERSAMENTO – (VEDASI CIRCOLARE 9/E/2024)**
 - **PER IVA → DA 25,82 A 100 € - (CON LIMITE DICEMBRE)**
 - **PER RITENUTE → DA 25,82 A 100€ (CON LIMITE DICEMBRE E PRIMO VERSAMENTO DI GENNAIO)**
 - **RITENUTE CONDOMINI → 500€ - LIMITE 16 DICEMBRE**

**PAGAMENTI FUTURI CON CONVENZIONE - ADDEBITO PRESSO UN INTERMEDIARIO CONVENZIONATO (O TAMITE PAGOPA)
DEGLI IMPORTI RELATIVE A VARIE SCADENZE FUTURE PREDETERMINABILI**

SEMPLIFICAZIONE ADEMPIMENTI

TRASMISSIONE DATI TESSERA SANITARIA

- **INVIO DATI DELLA TESSERA SANITARIA DAL 1 GENNAIO 2024**
 - **AVVINE SEMESTRALMENTE → 30 SETTEMBRE E 31 GENNAIO**
- **SOGGETTI OBBLIGATI**
 - **ART. 3, COMMA 3, DLGS 175/2014 → AD ESEMPIO: LE FARMACIE , GLI ISTITUTI DI RICOVERO**
 - **ART. 1 DM 1 SETTEMBRE 2026 → AD ESEMPIO : PSICOLOGI, INFERMIERI OSTETRICHE**

Semplificazioni e adempimenti

Art. 4 Dlgs 1/2024 - decreto delegato razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti

Variazione luogo tenuta e conservazione libri registri scritture e documenti

Affidamento a terzi dell'incarico di tenuta e conservazione

Al momento della cessazione dell'incarico al terzo (solitamente il professionista) non provvede a presentare la dichiarazione di variazione – art. 35, comma 3 Dpr 633/72 -



- **Nei 60 giorni successivi dalla scadenza del termine il depositario avvisa il contribuente tramite PEC o con RAR che comunicherà all'Agenzia la cessazione dell'incarico;**
- **Nei medesimi 60 giorni invia la comunicazione all'Agenzia. da tale data il luogo di conservazione si presume coincidere con il domicilio del contribuente**
- **MODELLO - PROVVEDIMENTO 17 APRILE 2024 E CIRCOLARE 9/E/2024**

SERVIZI AGENZIA DELLE ENTRATE

Delega unica

**ART. 21 – Dlgs
1/2024**

- Conferimento della delega al professionista da parte del contribuente
 - Individuazione dei servizi delegati
 - Scadenza della delega → 31 dicembre del quarto anno
 - Comunicazione telematica rinuncia alla delega rafforzamento

Rafforzamento dei servizi digitali

Art 22

Dlgs 1/2024

- Servizi a distanza
 - RegISTRAZIONI scritte private
 - Ottenimento certificati rilasciati dall'ADE
 - Confronto con scambio di documenti
 - Calcolo e versamento degli importi a seguito di controllo.

SERVIZI AGENZIA DELLE ENTRATE

Corrispettivi telematici

ART. 24 – Dlgs 1/2024

- Memorizzazione elettronica e trasmissione dei corrispettivi
- Tramite apposite procedure di software
- servizi di pagamento – smart- POS

Sospensione notifica atti

Art 10

Dlgs 1/2024

- **Periodi**
 - Dal 1 al 31 agosto / Dal 1 al 31 dicembre
- **Atti**
 - Controlli automatizzati
 - Comunicazioni liquidazione a tassazione separata
 - Lettere di compliance

SERVIZI AGENZIA DELLE ENTRATE

CONSULTAZIONE E-FATTURE

art. 4- quinquies,
comma 4 DI 145 2023

- Fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali **messe loro a disposizione senza che sia necessaria un'esplicita richiesta**

RAFFORZAMENTO CASSETTO FISCALE

Art. 23 Dlgs 1/2024

- Contenuto e operatività cassetto fiscale
 - Esposizione al contribuente degli atti nei suoi confronti dell'Agenzia e dell'Agenzia riscossione Regisztrazioni
 - Servizio di scarico massivo dei dati.

Società di comodo

Corte di Giustizia, sentenza del 7 marzo 2024, causa C-341/22



IL CASO ITALIANO

- Una società italiana è considerata non operativa dalle Entrate per gli anni d'imposta 2006, 2007 e 2008 e, pertanto, le viene negato il diritto alla detrazione
- La questione, arrivata in Cassazione, è legata all'applicazione dell'art. 30 della Legge n. 724/1994, che notoriamente prevede delle limitazioni del diritto alla detrazione dell'IVA per le c.d. società di comodo

LA NORMA

ART. 30 LEGGE 724/94

Presunzione secondo cui, quando l'importo delle operazioni effettuate da una società nel corso di un periodo d'imposta non raggiunge una determinata soglia (calcolata secondo criteri contenuti nella stessa norma), tale società non può dirsi operativa

Di conseguenza, viene limitato il suo diritto alla detrazione in vari diversi modi:

- i) non può ottenere il rimborso, o compensare con altre imposte, l'eccedenza dell'IVA assolta in un esercizio in cui è considerata non operativa
- ii) non può riportare il credito IVA all'esercizio successivo, se è considerata non operativa per 3 esercizi consecutivi

Società di comodo

Corte di Giustizia, sentenza del 7 marzo 2024, causa C-341/22



Secondo la CGUE, la norma è incompatibile con la Direttiva sotto diversi profili

Incompatibilità con l'art. 9 della Direttiva IVA

Incompatibilità con l'art. 167 della Direttiva IVA

- La qualità di soggetto passivo IVA non è subordinata alla condizione che il valore economico delle operazioni rilevanti ai fini IVA superi una soglia di reddito previamente fissata
- Per essere considerato soggetto passivo IVA occorre l'esercizio effettivo di un'attività economica, senza vi siano ricavi minimi da garantire
- Nell'ambito della Direttiva IVA nessuna norma subordina il diritto alla detrazione al requisito che l'importo delle operazioni attive, effettuate da un soggetto in un determinato periodo d'imposta, raggiungano una certa soglia

EFFETTI DELLA SENTENZA

- **Disapplicazione della norma incompatibile**
- **Rimborso IVA**

Altre novità di periodo

Corte di Cassazione, ordinanza n. 14975/2023

Rimborsi IVA su beni di terzi

Il caso

Un esercente di attività di agriturismo subiva un atto di recupero del credito IVA chiesto a rimborso e relative sanzioni con la motivazione che le spese sostenute erano relative a lavori di ristrutturazione di fabbricati ed impianti esistenti su un terreno detenuto in locazione (dunque, di proprietà di terzi)
Secondo le Entrate, il diritto al rimborso dell'IVA può essere riconosciuto soltanto in riferimento ai beni ammortizzabili (artt. 102 e 103 TUIR), di cui si ha il possesso/proprietà/altro diritto reale

Il precedente

È ammessa la detrazione dell'IVA per i lavori di ristrutturazione o manutenzione anche in ipotesi di immobili di proprietà di terzi, a condizione che esista un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale - CORTE DI CASSAZIONE SS.UU. sent. 11533/2018

QUERERELLE GIURISPRUDENZIALE

«il diritto alla detrazione - e, in mancanza, l'alternativo diritto al rimborso - spetta anche con riferimento alle opere eseguite su beni immobili di proprietà di terzi, purché sia presente un nesso di strumentalità con l'attività d'impresa o professionale, anche se quest'ultima sia potenziale o di prospettiva» - **Cassazione n. 215/2021**

CONTRA

«la sussistenza delle condizioni per la detrazione dell'IVA non implica, di per sé, l'automatico riconoscimento del diritto al rimborso della stessa...»... «il diritto al rimborso costituisce una facoltà di natura eccezionale...» - **Cassazione n. 24518/2020**

Cassazione SSUU

13462

14 maggio 2024

LA RIFORMA DELLE SANZIONI TRIBUTARIE

ITER DI APPROVAZIONE DEL D.LGS.

- Il **10 aprile le Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze e tesoro della Camera** hanno espresso parere favorevole sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (Atto del Governo n. 144). La Commissione II ha espresso parere favorevole con osservazioni
- Il **24 aprile le Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze e tesoro del Senato** hanno espresso parere favorevole con osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario (Atto del Governo n. 144)
- **Il 24 maggio 2024** il consiglio dei ministri ha approvato definitivamente il decreto delegato
- Per le sanzioni l'operatività del nuovo decreto si applica alle violazioni commesse a partire **dal 1 settembre 2024**

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE: D.LGS. 472/1997

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

- Viene introdotto il **co. 3-bis nell'art. 3 D.lgs. 472/1997**: «La disciplina delle violazioni tributarie è improntata **ai principi di proporzionalità e di offensività**»
- Viene modificato il **co. 1 dell'art. 7**: «La determinazione della sanzione è effettuata **in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3, comma 3-bis**»
- Si interviene sul **co. 4 dell'art. 7**: «Se concorrono circostanze che **rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile**, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà»
- Il **co. 7 dell'art. 12** in tema di concorso di violazioni e continuazione prevede ora espressamente che: «**Nei casi previsti dal presente articolo, la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità** e non può comunque essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni».

Il principio di proporzionalità presenta varie sfaccettature. In primo luogo, si connette con gli obiettivi della sanzione (che ha finalità punitiva e preventiva). Ciò è rilevante dal momento che il principio si intende rispettato quando vengono adottate quelle misure idonee a raggiungere lo scopo e non eccedenti rispetto a tale obiettivo. La proporzionalità esiste poi anche su un piano orizzontale, perché può venire meno se viene meno la proporzione tra le risposte sanzionatorie collegate a diversi illeciti (in questo caso, la proporzionalità si ingloba nel più generale principio di eguaglianza e di ragionevolezza). La proporzionalità va infine ricercata nell'applicazione in concreto della norma sanzionatoria

LE CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

- Si inserisce un **ultimo co. 5-ter nell'art. 6** che prevede che: «**Non è punibile il contribuente** che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con i documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, provvedendo, entro i successivi sessanta giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria»
- L'intervento è in linea con quanto indicato nella Legge Delega, anche con particolare riguardo all'importanza attribuita al legittimo affidamento (per i tributi unionali viene addirittura esclusa la debenza dei tributi, non solo delle sanzioni)

LA RECIDIVA

- Viene modificato **l'art. 7, co. 3**: «Salvo quanto previsto dal co. 4, la sanzione è aumentata **fino alla metà al doppio** nei confronti di chi, **nei tre anni precedenti, sia successivi** al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto, è incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli ~~articoli 13, 16 e 17, o in dipendenza di adesione all'accertamento di mediazione e di conciliazione,~~ dell'articolo 13 del presente decreto o dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità»
- Le modifiche principali attengono dunque all'entità dell'aumento della sanzione e all'esclusione della recidiva prima dell'accertamento della violazione

IL CONCORSO DI VIOLAZIONI E LA CONTINUAZIONE

- Il legislatore delegato interviene sull'art. 12. Per quanto riguarda i primi tre commi: «1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e **le indebite compensazioni**. 2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette **in progressione o con la medesima risoluzione** più violazioni che, ~~nella loro progressione~~, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. **Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni**. 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, ~~si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata l'aumento da un quarto al doppio~~ si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto»
- **Viene abrogato il co. 4 e il co. 5 è sostituito come segue:** «Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi d'imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3»
- Viene introdotto il co. 5-bis: «Nei casi previsti dai commi precedenti se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate»

IL CONCORSO DI VIOLAZIONI E LA CONTINUAZIONE

- Resta inalterato il co. 6 per cui il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione
- Il co. 7 viene modificato, come detto, per garantire il **rispetto del principio di proporzionalità**
- Viene modificato il co. 8 *«Nei casi di accertamento con adesione, di ~~mediazione tributaria~~ e di conciliazione giudiziale **o di ravvedimento**, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione o di medesima risoluzione si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta **e per ciascun istituto deflativo**. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni»*
- È aggiunto il co. 8-bis: *«Le previsioni di cui ai commi precedenti si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi»*
- È aggiunto un apposito co. 2-bis nell'art. 13, di cui si dirà analizzando l'istituto del ravvedimento nelle ipotesi di concorso e continuazione

IL RAVVEDIMENTO – RIDUZIONE DELLE SANZIONI

- La prima modifica interessa la lett. b-bis dell'art. 13: *«ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene ~~entro~~ oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, ~~entro due anni~~ oltre un anno dall'omissione o dall'errore»*
- Viene poi aggiunto il seguente periodo nella lett. b-ter, in sostituzione del precedente che si riferiva al superamento del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, o se non è prevista la dichiarazione periodica, al superamento dei due anni dall'omissione o dall'errore. Ora la norma prevede la riduzione ad un sesto del minimo se la regolarizzazione avviene: *«dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218»*
- È modificata anche la lett. b-quater: *«ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ~~salvo che la violazione non rientri tra quelle~~ **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. La definizione di cui al periodo precedente non si applica** alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»*

IL RAVVEDIMENTO – RIDUZIONE DELLE SANZIONI

- Il legislatore delegato aggiunge poi **la lett. b-quinquies**: *«ad un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativa alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218»*
- Le modifiche successive tengono conto di fatto degli interventi operati in tema di accertamento e di contraddittorio preventivo
- Viene **eliminato l'ultimo periodo dalla lett. c**: *«ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ~~ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni~~»*
- È aggiunto il **co. 2-bis, con riferimento alle ipotesi di concorso e continuazione**: *«Se la sanzione è calcolata applicando la disciplina di cui all'articolo 12, ai fini dell'individuazione della percentuale di riduzione di cui al comma 1 occorre fare riferimento al momento di commissione della prima violazione. In tale evenienza la sanzione su cui applicare le predette percentuali di riduzione, calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate, è pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'articolo 12 applicabile alla fattispecie oggetto di regolarizzazione. Se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione si applica la percentuale di riduzione di cui alla lettera b-quater) del comma 1».*

ENTI E PERSONE GIURIDICHE E RESPONSABILITÀ

- È **aggiunto il co. 2-bis nell'art. 2: «La sanzione pecuniaria** relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica di cui agli articoli 5 e 73 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , **è esclusivamente a carico della società o ente.** Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica di cui al primo periodo sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti della persona fisica che ha agito per loro conto»
- È modificato **l'art. 11, rubricato Responsabile per la sanzione amministrativa, nel co. 1:** «Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo **è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, la persona fisica nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione è obbligata solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata,** salvo il diritto di regresso ~~ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.~~ Se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione, determinata anche in esito all'applicazione delle previsioni degli articoli 7, comma 3, e 12, non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000, salvo quanto disposto dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, ~~della società, dell'associazione o dell'ente nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione.~~ L'importo può essere adeguato ai sensi dell'articolo 2, comma 4». **Sono modificati anche i commi da 3 a 7:** «3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, ~~la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati nell'interesse della quale è compiuta la violazione è obbligata al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.~~ 5. Il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, **compreso l'autore della violazione,** estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto ~~dall'articolo 11, dal comma 1, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 nell'interesse della quale ha agito l'autore, è limitata all'eventuale eccedenza.~~ 6. La persona fisica, ~~la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1~~ possono assumere nell'interesse della quale ha agito l'autore della violazione, può assumere per intero il debito dell'autore della violazione. 7. La morte ~~della persona fisica autrice dell'autore della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1 nell'interesse della quale ha agito»~~

MODIFICHE ULTERIORI

- Si interviene **sull'art. 14 relativo alla cessione di azienda** per uniformare i riferimenti contenuti nel co. 5-bis alle attuali disposizioni previste per la crisi e l'insolvenza (D.lgs. 14/2019) e vengono precisate due ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione del co. in esame (che deroga il co. 1 in materia di responsabilità in solido tra cessionario e cedente)
- Il co. 2 **dell'art. 15 in ambito di trasformazione, fusione e scissione di società** è modificato come segue: *«Nei casi di scissione anche parziale e di scissione mediante scorporo di società o enti, di cui agli articoli 2506 e 2506.1 del codice civile o agli articoli 41 e seguenti del decreto legislativo 2 marzo 2023, n. 19, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto in cui la scissione, anche mediante scorporo, acquista efficacia»*
- Per quanto riguarda **il procedimento di irrogazione delle sanzioni e l'irrogazione immediata, nell'art. 16** ci sono modifiche di formulazione: nel co. 2, minimi edittali sostituiti con misure edittali previste; e aggiunta, nel co. 3, della locuzione «ovvero delle misure fisse o proporzionali». Analoga modifica per il co. 2 **dell'art. 17**. Il co. 1 **dell'art. 16-bis** è modificato come segue e il co. 3 è abrogato: *«L'atto di contestazione previsto dall'articolo 16, relativo alle violazioni previste dall'articolo 6, **commi 2-bis** e 3, e dall'articolo 11, commi **2-quinquies**, 5 e **5-bis 6**, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni, è notificato al trasgressore entro novanta giorni dalla constatazione della violazione, ovvero entro centottanta giorni se la notifica deve essere eseguita nei confronti di soggetto non residente»*
- In tema di **sanzioni accessorie, dall'art. 21** sono eliminati i riferimenti alla durata di sei mesi e il co. 2 è modificato come segue: *«Le singole leggi d'imposta, nel prevedere i casi di applicazione delle sanzioni accessorie, ne stabiliscono i limiti temporali in relazione alla gravità dell'infrazione e ai limiti minimi e massimi **e alla misura della sanzione principale**»*

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE: D.LGS. 471/1997

INTERVENTI PRINCIPALI

- Si prevede una **generale riduzione delle sanzioni**. Nella maggior parte dei casi la nuova norma sostituisce alla sanzione proporzionale tra un minimo e un massimo una sanzione fissa, di natura comunque proporzionale al tributo non dichiarato o non versato, pari all'importo minimo oggi in vigore, o riduce semplicemente l'importo delle sanzioni applicabili
- Ad esempio, la sanzione per **omessa dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA, punita oggi con la sanzione dal 120% al 240% **viene sostituita dalla sanzione amministrativa del 120%**. In caso di **dichiarazione infedele**, la sanzione passa dall'intervallo tra il 90% e il 180% **alla misura fissa del 70%**. Analoghe modifiche sono previste per l'omessa e infedele dichiarazione del sostituto d'imposta
- Viene stabilito, **con norma innovativa**, che se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti per l'accertamento (art. 43 DPR 600/1973 e art. 57 DPR 633/1972) e, comunque, prima che il contribuente abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, **si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista per l'omesso versamento (che dal 30% passerà al 25%), aumentata al doppio (50%)**. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione di 150 euro
- Viene **abrogato il comma 8 dell'art. 1 che prevede un aumento della sanzione pari a 1/3 se i redditi sottratti a tassazione sono prodotti all'estero**
- Anche in ambito IVA si riduce al 70% la sanzione per omessa fatturazione, omessa certificazione di corrispettivi, indebita detrazione IVA e mancata regolarizzazione di acquisti senza fattura

IVA e sanzioni

Schema di decreto sulle sanzioni, ART. 1

**Modifica dell'art.
6, comma 6, DLgs
471/1997**

Sanzioni da illegittima detrazione

1. La sanzione proporzionale prevista per il cessionario/committente che computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, passa **dal 90% al 70%** dell'ammontare della detrazione compiuta
2. La sanzione fissa – compresa fra 250 e 10.000 euro – si applica al cessionario/committente non solo nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, ma anche di applicazione dell'imposta **per operazioni esenti, non imponibili o non soggette**, erroneamente assolta dal cedente/prestatore
3. Resta fermo il diritto alla detrazione della sola **imposta effettivamente dovuta** in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. Tale disposizione non si applica ai casi di frode e di abuso del diritto
4. Le sanzioni precedenti non si applicano se la violazione ha determinato una **dichiarazione infedele** punita con la sanzione di cui all'art. 5, comma 4 (che da un importo compreso tra 90 e 180% passa al 70%, con un minimo di 150 euro)

IVA e sanzioni

Schema di decreto sulle sanzioni, ART. 1

Sanzioni per mancata regolarizzazione omessa-errata fatturazione

**Modifica dell'art.
6, comma 8, DLgs
471/1997**

OMESSA FATTURAZIONE

Riduzione dei tempi entro i quali il cessionario/committente può regolarizzare l'operazione senza incorrere in sanzioni, passando dai precedenti 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione (più un mese per regolarizzare) al nuovo **termine di 90 giorni da quello in cui la fattura doveva essere emessa**

ERRATA FATTURA

Il termine per regolarizzare non è più vincolato alla registrazione della fattura d'acquisto ma alla **data in cui la fattura irregolare è stata emessa** (*"entro 90 giorni dal termine in cui la fattura doveva essere emessa ovvero da quello in cui è stata emessa la fattura irregolare"*)

È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'IVA derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile

IVA e sanzioni

Schema di decreto sulle sanzioni, ART. 1

Sanzioni per irregolarità relative a reverse charge

**Modifica
dell'art. 6,
comma 9-bis3,
DLgs 471/1997**

Errata l'applicazione
del reverse charge in
presenza di operazioni
esenti, non imponibili o
comunque non
soggette ad imposta

Il cessionario/committente può correggere l'errore commesso e recuperare l'imposta non detratta mediante una nota di variazione o in alternativa attraverso un'istanza di rimborso ex art. 30-ter DPR 633/1972

La possibilità di regolarizzare vale in tutti i casi di operazioni inesistenti, **anche ove astrattamente imponibili**, ma il cessionario/committente è punito con la sanzione amministrativa del cinque per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro e non più dal 5 al 10%

Il cessionario/committente è punito con la **sanzione proporzionale (ora 70% dell'imposta)** con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da evasione o frode, del quale sia provata la consapevolezza del cessionario/committente

IVA e sanzioni

Schema di decreto sulle sanzioni, ART. 1

Sanzioni per irregolarità su operazioni con l'estero

**Modifica
dell'art. 7 DLgs
471/1997**

VIOLAZIONI IN TEMA DI ESPORTAZIONI

- **Sanzione pari al 50% del tributo** (e non più dal 50 al 100%) per chi effettua cessioni di beni senza addebito d'IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. b) e b-bis) DPR 633/1972, senza provvedere al trasporto o alla spedizione del bene fuori dal territorio UE, rispettivamente entro 90 o 180 giorni dalla consegna
- Chi effettua operazioni senza IVA, in mancanza della dichiarazione di intento, sconterà una sanzione non più compresa dal 100 al 200% del tributo, ma prevista **pari al 70%**
- Stessa sanzione si applica a chi indica quantità o qualità o corrispettivi diversi da quelli reali nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione

VIOLAZIONI IN TEMA CESSIONI INTRAUE

- **Sanzione del 70%** per chi effettua cessioni intraUE non imponibili ex art. 41, comma 1, lett. a), DL 331/1993, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro, ma non risulti pervenuto in detto Stato entro 90 giorni dalla consegna

IVA e sanzioni

Schema di decreto sulle sanzioni, ART. 1

Sanzioni per dichiarazione infedele ed utilizzo di fatture inesistenti

In caso di dichiarazione IVA infedele mediante l'utilizzo di fatture inesistenti è prevista la possibilità per l'Ufficio di aumentare la sanzione di cui all'art. 5, comma 4 (ridotta dal 90% al 70%) **dalla metà sino al doppio**



L'aumento è applicabile nei confronti del cessionario/committente di cui è **“provata la compartecipazione alla frode”**



In mancanza di tale prova la sanzione applicabile sarà quella dell'art. 5 comma 4 (pari al 70%) e si potrà valutare, sempre da parte degli Uffici, la riduzione per sproporzione, prevista dall'art. 7, comma 4, D. Lgs. 472/1997

**Modifica
dell'art. 5, DLgs
471/1997**

LE SANZIONI PENALI: D.LGS. 74/2000

CREDITI NON SPETTANTI E CREDITI INESISTENTI

Definizioni:

«g-*quater*) per “crediti inesistenti” si intendono:

- 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;

g-quinquies) per “crediti non spettanti” si intendono:

- 1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.»;

CREDITI NON SPETTANTI E CREDITI INESISTENTI – IPOTESI

AMMINISTRATIVA

Definizioni:

4-bis. Nel caso di utilizzo di un credito non spettante ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera *g-quinquies*), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica, salvo diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al **venticinque per cento** del credito utilizzato in compensazione. La sanzione di cui al primo periodo si applica anche quando il credito è utilizzato **in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi** non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal comma *4-ter*.

4-ter. Si applica la sanzione di duecentocinquanta euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettante entrambe le seguenti condizioni:

- a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;
- b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima.»;

NON PUNIBILITÀ

A) PER PROCEDURE CONCILIATIVE

- In tema di **omessi versamenti**, il legislatore delegato **modifica l'art. 10-bis** (omesso versamento di ritenute) e **l'art. 10-ter** (omesso versamento di IVA), punendo chi non versa **entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale** (e non più entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale). Ciò **a condizione che**: «a) **il debito tributario non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462**; b) si verifichi la decadenza dal beneficio della rateazione, ai sensi dell'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e l'ammontare del debito residuo sia comunque superiore a cinquantamila euro (settantacinquemila nel caso dell'IVA)»
- In materia di **sequestro e confisca**, viene **modificato il co. 2 dell'art. 12-bis**: «Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 **non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti**»
- Per quanto riguarda **le circostanze del reato**, viene modificato **l'art. 13-bis**. Il co. 1 prevede ora che: «Quando, prima della chiusura del dibattimento, **il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito di procedure conciliative e di adesione all'accertamento**, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale». Viene introdotto il co. 1-bis: «Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi, che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui ai periodi che precedono la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso». Il co. 2 stabilisce che: «Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, primo periodo il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto, nonché quando ricorre il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2»

B) PER IMPOSSIBILITÀ NON IMPUTABILE ALL'AUTORE

- Viene **introdotto il co. 3-bis nell'art. 13**: *«I reati di cui agli articoli **10-bis e 10-ter non sono punibili se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore, sopravvenute**, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto. Ai fini del primo periodo il giudice tiene conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di Amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi»*

RAPPORTI CON IL SISTEMA AMMINISTRATIVO

- Viene modificato il **co. 2 dell'art. 19**: «Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, **che non siano persone fisiche concorrenti nel reato e resta ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'articolo 21, comma 2-bis**»
- Viene **introdotto il co. 1-bis nell'art. 20**: «Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi ad oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, **possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato**»
- Il legislatore delegato **introduce l'art. 21-bis, Efficacia delle sentenza penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione**: «1. **La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario ha, in questo, efficacia di giudicato**, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società con o senza personalità giuridica nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati»

NE BIS IN IDEM

- È aggiunto l'art. 21-ter, Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative: «Quando, per lo stesso fatto è stata applicata a carico del soggetto una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, **tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva**»
- Viene dunque **modificato anche l'art. 21**: nel co. 2 si inserisce l'inciso «Resta fermo quanto previsto dai successivi articoli 21-bis e 21-ter». Si introduce anche il co. 2-bis: «La disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita ad un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231»



SANTACROCE & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

ROMA
Via Giambattista Vico, 22

segreteria@studiosantacroce.eu
www.studiosantacroce.eu

MILANO
Via di San Vittore al Teatro, 3