

**DELEGA**

06901 **Con la riforma  
fiscale le sanzioni  
tributarie  
cambiano pelle,  
ecco come**

**Lodoli e Santacroce** — a pag. 14

# Sanzioni tributarie che cambiano pelle

**Delega fiscale.** I criteri di revisione impongono una maggiore proporzionalità tra sistema sanzionatorio e gravità dei fatti contestati e tributi da versare

**Le partite aperte.** Uno dei nodi che il legislatore delegato dovrà sciogliere è il confine tra inesistenza e non spettanza dei crediti d'imposta

Pagina a cura di

**Lorenzo Lodoli  
Benedetto Santacroce**

**N**ecessario intervenire sulle sanzioni fiscali per eliminare e rimodulare i casi di evidente sproporzione rispetto alla contestazione e/o al tributo da versare. La delega fiscale prevede la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo in materia di imposte dirette e Iva per rendere proporzionali le sanzioni attenuando il carico in capo al contribuente e allineandole agli standard di altri Paesi europei. Analoghi interventi in materia di accise e dogane.

La tabella riportata a fianco mostra come le sanzioni tributarie previste attualmente nel nostro ordinamento raggiungano in alcuni casi livelli intollerabili di sproporzione ponendosi in contrasto con i principi cristallizzati da numerose pronunce della Corte di Giustizia e della Cedu.

Si pensi all'utilizzo di crediti d'imposta che spesso sono qualificati come inesistenti (pur trattandosi di valutazioni errate) con sanzioni molto alte e riscossione in pendenza di giudizio o agli omessi versamenti che non possono usufruire del cumulo e della continuazione o ancora al caso della omessa dichiarazione con versamento delle imposte che potrebbe comunque comportare sanzioni sino al 120% dell'imposta non dichiarata, ma comunque versata. In effetti, sa-

rebbe determinante tenere in specifica considerazione il principio della proporzionalità della sanzione quando la violazione commessa non arreca alcun effettivo danno all'erario (si veda anche la sentenza 46/2023 della Consulta, sul Sole 24 Ore di ieri).

## Crediti di imposta

La revisione delle sanzioni relative all'utilizzo di crediti contestati è particolarmente importante in considerazione anche delle numerose agevolazioni introdotte (aiuti Covid, credito R&S, investimenti 4.0, credito energia e gas e bonus edilizi come 110% e sismabonus) con beneficio identificato proprio nel riconoscimento di un credito fiscale. Ricordiamo che se viene contestato l'utilizzo di un credito d'imposta inesistente in luogo di uno non spettante le conseguenze per il contribuente sono particolarmente gravi.

Le sanzioni passano dal 30% a un minimo del 100% del credito contestato; non è utilizzabile l'istituto della definizione agevolata; vi è l'affidamento straordinario alla riscossione in pendenza di giudizio; si estende il periodo di decadenza dell'attività di accertamento e, cosa particolarmente grave, muta anche il reato tributario contestato. È evidente che con un tale quadro è necessario intervenire sulla norma prevedendo l'inesistenza solo in presenza di una frode. E in questa direzione punta la delega fiscale che prevede espressamente tra i suoi cri-

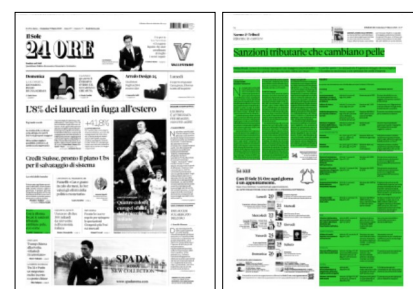
teri la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale anche attraverso una maggiore integrazione tra le sanzioni.

## Omessi versamenti

Le violazioni di omesso versamento di tributi non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall'articolo 12, comma 2, del Dlgs 472/1997 in quanto non rientrano tra quelle «progressive». Tale indirizzo interpretativo è condiviso dalla giurisprudenza di legittimità secondo la quale le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata.

È evidente che tale interpretazione deve essere modificata con un intervento legislativo che permetta di sfruttare la continuazione anche in presenza di omessi versamenti che, spesso, sono causati da momenti di carente liquidità in capo al contribuente. Proprio sulla disciplina del concorso formale e materiale e sulla continuazione è la stessa delega fiscale che impone un suo adeguamento per renderla coerente ai principi di proporzionalità dell'intero sistema.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Superficie 65 %

## Il quadro

Le sanzioni amministrative e le criticità delle principali violazioni tributarie

FATTISPECIE	NORME	SANZIONE	SPROPORZIONE/CRITICITÀ
<b>IVA</b>			
<b>Iva erroneamente addebitata in fattura ed assolta dal cedente prestatore</b>	Articolo 6, comma 6, Dlgs 471/1997	Sanzione pari al 90%	Esclusa detraibilità Iva non dovuta se operazione non è soggetta ad imposta e sanzioni proporzionali
<b>Utilizzo di fatture inesistenti</b>	Articolo 5, comma 4 e 4-bis, Dlgs 471/97	Sanzione dal 135% al 270%	Il cessionario non diligente deve riversare all'Erario l'Iva già versata (e detratta) oltre a sanzioni
<b>Indebita detrazione Iva per acquisto di bene o servizio</b>	Articolo 5, comma 4, Dlgs 472/97 (dichiarazione infedele) e articolo 6, comma 6 (indebita detrazione)	Sanzione dal 90% al 180% (articolo 5) e sanzioni del 90% (articolo 6)	È prevista una plurima sanzione per la medesima violazione
<b>Omessa o irregolare ricezione della fattura da parte del cessionario o committente</b>	Articolo 6, comma 8, Dlgs 471/1997	Sanzione pari al 100%	Chiarire responsabilità del cessionario quando irregolarità fattura dipende da requisiti soggettivi cedente
<b>IVA E IMPOSTE DIRETTE</b>			
<b>Omesso versamento</b>	Art. 13 D. Lgs. 471/97 e art. 17, comma 3, Dlgs. 472/97	Sanzione 30% e no definizione agevolata	Violazione omesso o tardivo versamento imposte preclude utilizzo della definizione agevolata delle sanzioni a un terzo
<b>Omesso versamento</b>	Art. 13 D. Lgs. 471/97 e art. 12 D. Lgs. 472/97	Sanzione 30% e no cumulo e continuazione	Violazione omesso o tardivo versamento imposte preclude utilizzo dell'istituto del cumulo e della continuazione
<b>IVA - ESPORTATORI ABITUALI</b>			
<b>Omessa trasmissione all'agenzia delle Entrate delle dichiarazioni d'intento dell'esportatore</b>	Articolo 7, comma 3, Dlgs 471/97	Sanzione dal 100% al 200%	Sproporzione sanzione per inadempimento dichiarativo anche se vi è legittimità (sostanziale) dell'operazione ai fini Iva
<b>Omessa verifica della trasmissione all'agenzia delle Entrate da parte del fornitore</b>	Articolo 7, comma 4-bis, Dlgs 471/97	Sanzione dal 100% al 200%	Sproporzione sanzione per inadempimento dichiarativo anche se vi è legittimità (sostanziale) dell'operazione ai fini Iva
<b>DIRETTE</b>			
<b>Omessa presentazione dichiarazione e versamento imposte</b>	Articolo 1, comma 1, Dlgs 471/97	Sanzione dal 120% al 240%	Irragionevole esclusione del ravvedimento operoso per chi ha omesso dichiarazione ma versa imposte e sproporzionata la sanzione proporzionale (e non fissa) nei casi in cui i versamenti siano stati eseguiti
<b>Violazione della competenza fiscale di un costo</b>	Articolo 1, comma 2 e 4, Dlgs 471/97	Sanzione dal 90% al 180% ridotta a un terzo o sanzione fissa di 250 euro senza danno erariale	Se danno erariale ricorre, sic et simpliciter, in ogni caso in cui dalla violazione deriva una maggiore imposta, la riduzione della sanzione a 250 euro è inapplicabile sempre per errata imputazione temporale di componenti del reddito

#### DAZI

<b>Violazioni dichiarative per la qualità la quantità ed il valore delle merci destinate alla importazione definitiva</b>	Articolo 303, comma 3, lettere d) ed e), Dpr 43/1973	Applicando gli scaglioni del comma 3 può arrivare a superare del 300/400% il valore del dazio richiesto	Non vi è proporzionalità tra l'entità della sanzione e il disvalore dell'illecito
---	--	---	---

#### CREDITI IMPOSTA

<b>Utilizzo di crediti imposta non spettanti ed inesistenti</b>	Articolo 13, commi 4 e 5, Dlgs 471/97	Sanzione non spettanti 30% del credito; sanzione inesistenti dal 100% al 200% del credito - no definizione agevolata	Necessaria norma di interpretazione per cristallizzare la differenza tra le due tipologie di contestazione
---	---------------------------------------	--	--

#### RITENUTE

<b>Mancata effettuazione della ritenuta alla fonte</b>	Articolo 14 Dlgs 471/97 (mancata effettuazione ritenute) e articolo 13 Dlgs 471/97 (omesso versamento)	Sanzione dal 20% (articolo 14) e sanzioni del 30% (articolo 13) dell'ammontare non trattato e non versato	È prevista una plurima sanzione per la medesima violazione
--	--	---	--

#### ACCISA

<b>Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli prodotti energetici</b>	Articolo 40 Dlgs 504/95	Reclusione da sei mesi a tre anni e multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa	È di fatto automatica la contestazione del reato anche in presenza di accertamenti ridotti
<b>Omesso versamento delle accise</b>	Articolo 13 Dlgs 471/97 e articolo 3, comma 4, Dlgs 504/95	Sanzione 30% (articolo 13) e Indennità di mora (articolo 3)	È prevista una plurima sanzione per la medesima violazione