

Memento Pratico

30
ANNI

FISCALE

Riforma
delle sanzioni

DL
Superbonus

Concordato
preventivo

2024
SETTEMBRE



Estratto

Memento Pratico

FISCALE

2 0 2 4

SETTEMBRE

Aggiornato al 2 agosto 2024

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

Redazione Fiscale Memento

Giuffrè Francis Lefebvre

Direttore responsabile
Antonella Sciarra

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 638 del 12 novembre 2001
© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2024 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Presentazione

5

Il Memento è lo strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche ai problemi che sorgono relativamente alla disciplina fiscale.

Ha un duplice obiettivo:

- permettere all'utilizzatore di avere a disposizione **informazioni aggiornate**, elaborate sintetizzando tutti i dati vigenti (legislazione, prassi amministrativa, giurisprudenza);
- fornire all'utilizzatore i mezzi per **rispondere rapidamente** alle domande che si può porre relativamente alle diverse imposte e tasse: soggetti d'imposta ed esclusioni, base imponibile, modalità di pagamento, aliquote, accertamento, ricorsi.

La trattazione è suddivisa in **5 parti**:

- prima parte: imposte sui redditi;
- seconda parte: IRAP;
- terza parte: IVA;
- quarta parte: altre imposte;
- quinta parte: disposizioni comuni.

Ogni parte è strutturata in diversi capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**.

La trattazione delle **sanzioni** è concentrata in un capitolo dedicato delle disposizioni comuni, salvo eccezioni evidenziate nell'indice.

Il Memento, inoltre, è corredato da un'**appendice** contenente informazioni relative a: aliquote delle addizionali regionali, definizione di piccola e media impresa, Stati collaborativi e paradisi fiscali.

Completano il Memento una **tavola di principali tributi** trattati e un esauriente **indice analitico**, strutturato facendo riferimento a casi concreti, permettendo così un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Per facilitare la ricerca il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

La **versione online** è continuamente aggiornata non appena si presentano nuovi provvedimenti normativi o di prassi, oltre che con la giurisprudenza e la dottrina più autorevole.

Il volume cartaceo è **pubblicato 2 volte l'anno**, a marzo e a settembre.

N.B. L'opera è aggiornata con le novità più recenti: DL Superbonus e i D.Lgs. di attuazione della legge delega di riforma fiscale (Fiscalità internazionale, IRPEF, Statuto del contribuente, Adempimento collaborativo, Contenzioso tributario, Adempimenti tributari, Sanzioni). Inoltre sono considerate le principali disposizioni contenute nel **D.Lgs. correttivo**, approvato il 26 luglio e in attesa di pubblicazione in GU, che apporta numerose novità in tema di **adempimento collaborativo, adempimenti tributari e concordato preventivo biennale**.

Piano dell'opera

Presentazione	5
Principali novità fiscali	10

Parte I: IMPOSTE SUI REDDITI

Titolo I	Persone fisiche	
Regole generali IRPEF		100
Impresa		5000
Fondari		7000
Lavoro dipendente		8000
Lavoro autonomo		10010
Finanziari		11000
Diversi		13000
Dichiarazione		16000
Non residenti		17000
Titolo II	Società ed enti commerciali	
Società di capitali ed enti commerciali		21000
Società di persone e associazioni commerciali		34000
Società di comodo		35000
Non residenti		36000
Titolo III	Regole comuni	
Pagamento delle imposte		37000
Assistenza fiscale, visto di conformità e simili		37600
Principali agevolazioni		37950

Parte II: IRAP

Determinazione dell'imposta (imprese industriali, esercenti arti e professioni, soggetti che operano nel settore agricolo)	39100
Obblighi	39924

Parte III: IVA

Titolo I	Campo di applicazione	
Operazioni		40200
Soggetti passivi		42000
Territorialità		43000
Titolo II	Operazioni nazionali	
Determinazione dell'imposta		45000
Adempimenti		52000
Settore immobiliare		60500

Settori soggetti a regimi speciali	62000
Gruppo IVA	64500

Titolo III	Operazioni internazionali	
Scambi intracomunitari		65000
Operazioni extracomunitarie		66000
Altre operazioni internazionali		67000
Non residenti operanti in Italia		68000

Parte IV: ALTRE IMPOSTE

Registro, ipotecaria e catastale	70000
Successioni e donazioni	73000
Bollo	74000
Su immobili (IMU, TARI, IVIE)	74500
Tributi erariali	76000
Patrimoniali mobiliari (IVAFE, ecc.)	77000
Tributi locali	78000

Parte V: DISPOSIZIONI COMUNI

Istanze del contribuente	80000
Accertamento e riscossione	81000
Sanzioni	86900
Contenzioso	87600
Operazioni straordinarie	89000
Strumenti contro le doppie imposizioni internazionali	95000
Consorzi	96000
Enti non commerciali	97000

APPENDICE	99000
INDICE	pag. 1641

Principali novità

Nella tavola seguente si riportano le principali novità fiscali contenute nel MEMENTO PRATICO FISCALE, con accanto il riferimento al relativo numero di paragrafo e la relativa fonte normativa, amministrativa o giurisprudenziale.

10

MF n°	Argomento	Provvedimento
IRPEF: regole generali		
1605 e s.	Spese per l'abbattimento delle barriere architettoniche: ripartizione in 10 rate	(art. 4 bis c. 4 DL 39/2024 conv. in L. 67/2024
1689	Interventi di risparmio energetico: conseguenze della mancata comunicazione all'ENEA	Cass. 30 maggio 2024 n. 15178
1700 e s.	Superbonus 110%: modifiche alla disciplina e chiarimenti vari	DL 39/2024 conv. in L. 67/2024, Resp. AE 13 maggio 2024 n. 103, FAQ AE 28 marzo 2024
IRPEF: impresa		
6178	Nuove imprese giovanili agricole: possibilità di optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva IRPEF e IRAP del 12,5%, sul reddito d'impresa (quindi escluse le attività che generano reddito agrario)	art. 4 L. 36/2024
IRPEF: fondiari		
7087	Cedolare secca applicabile anche alle imprese	Cass. 7 maggio 2024 n. 12395
IRPEF: lavoro dipendente		
8180, 8290	Fringe benefit: chiarimenti sulla disciplina 2024	Circ. AE 7 marzo 2024 n. 5/E
8623	Nota spese dei dipendenti in forma digitale	Resp. AE 24 giugno 2024 n. 142
IRPEF: lavoro autonomo		
10230	Super deduzione per nuovi assunti a tempo indeterminato	DM 25 giugno 2024
10710 e s.	Nuove regole di tassazione degli sportivi dilettanti	L. 46/2024
IRPEF: diversi		
13046	Plusvalenze da cessione di immobili agevolati con Superbonus: chiarimenti	Circ. AE 13 giugno 2024 n. 13/E
IRPEF: dichiarazione		
16085	Quadro W mod. 730	Istruzioni Mod. 730
IRES: società di capitali		
21510	Correzione errori contabili: chiarimenti	Resp. AE 21 marzo 2024 n. 73
21946	CFC: esercizio e revoca dell'opzione per l'imposta sostitutiva	Prov. AE 30 aprile 2024 n. 213637
22925 e s.	Super deduzione per nuovi assunti a tempo indeterminato	DM 25 giugno 2024
28000 e s.	Global minimum tax e Imposta minima nazionale (QDMTT): disposizioni applicative	artt. 8 - 60 D.Lgs. 209/2023 DM 1° luglio 2024
Pagamento delle imposte		
37156	Proroga della scadenza di versamento del saldo e dell'acconto prevista per il 1° luglio 2024 (il 30 giugno è domenica) al 31 luglio 2024 senza maggiorazione per i soggetti ISA	art. 37 D.Lgs. 13/2024
37263	Divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti superiori a 100.000 euro: primi chiarimenti	Circ. AE 28 giugno 2024 n. 16/E

MF n°	Argomento	Provvedimento
Principali agevolazioni		
38043	Investimenti 4.0: nuovi adempimenti delle imprese	art. 6 DL 39/2024 conv. in L. 67/2024, DD MIMIT 24 aprile 2024
38270 e s.	Zes unica per il Mezzogiorno: disposizioni di attuazione	DM 17 maggio 2024
38320 e s.	R&S: adempimenti delle imprese e dei certificatori per il credito di imposta; linee guida del MIMIT	art. 6 DL 39/2024 conv. in L. 67/2024, DD MIMIT 24 aprile 2024, DD MIMIT 15 maggio 2024, DD MIMIT 4 luglio 2024 Faq MIMIT 11 aprile 2024
IVA		
52280	Comunicazione della cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili	Prov. AE 17 aprile 2024 n. 198619
60730	Agevolazione prima casa under 36: estesa al 2024 con preliminare 2023	art. 3 c. 12 terdecies e quaterdecies DL 215/2023 conv. in L. 18/2024, Circ. AE 18 giugno 2024 n. 14/E
68100	Rimborsi a soggetti UK ex art. 38 ter	Ris. AE 2 maggio 2024 n. 22/E
Imposte sugli immobili		
75090 e s.	Esenzione immobili degli enti non commerciali strumentali allo svolgimento dell'attività istituzionale: chiarimenti	Circ. Mef 16 luglio 2024 n. 2/DF
Tributi erariali		
76700	Sugar tax e Plastic tax: differita l'entrata in vigore	art. 9 bis c. 7 DL 39/2024 conv. in L. 67/2024
Accertamento e riscossione		
81440 e s.	Adesione al PVC	art. 1 c. 1 lett. d D.Lgs. 13/2024
83988	Adempimento collaborativo: codice di condotta	DM 29 aprile 2024
84500 e s.	Concordato preventivo biennale: disposizioni di attuazione	DM 14 giugno 2024
Sanzioni		
86900 e s.	Riforma del sistema sanzionatorio per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024	D.Lgs. 87/2024
87277, 87322 e s.	Ravvedimento: effetti della riforma sulla riduzione delle sanzioni	art. 3 lett. g) D.Lgs. 87/2024
Contenzioso		
87770	Impugnazione ordinanza cautelare	art. 47 D.Lgs. 546/92 come modif. dal D.Lgs. 220/2023
Appendice		
99800	Legge delega di riforma fiscale: e decreti delegati	D.Lgs. 1/2024, D.Lgs. 13/2024, D.Lgs. 87/2024

CAPITOLO 1

Società di capitali ed enti commerciali

SOMMARIO

Sez. 1 - Regole generali	21015	I. Spese generali	23490
Sez. 2 - Determinazione del reddito d'impresa	21185	L. Ammortamenti	23575
I. Categorie di beni	21285	M. Spese di manutenzione, riparazione e trasformazione	24125
II. Componenti di reddito: principi generali	21390	N. Spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione	24235
III. Ricavi e proventi.....	21785	O. Accantonamenti.....	24295
A. Ricavi e proventi equiparati.....	21795	P. Perdite	24485
B. Utili da partecipazioni	21880	VI. Altri oneri e proventi	24555
C. Interessi attivi e proventi assimilati	21985	A. Plusvalenze e minusvalenze	24560
D. Strumenti finanziari derivati	22015	B. Sopravvenienze	24905
E. Proventi immobiliari	22035	VII. Regole particolari di determinazione (patent box, cooperative)	25295
F. Contributi.....	22065	Sez. 3 - Determinazione dell'imposta	25835
IV. Rimanenze.....	22115	a. Reddito imponibile.....	25855
V. Costi.....	22705	b. Riparto delle perdite	25915
A. Principi generali.....	22715	c. ACE.....	25944
B. Spese per prestazioni di lavoro	22865	Sez. 4 - Adempimenti contabili e dichiarativi	26055
C. Interessi passivi.....	23020	Sez. 5 - Regimi opzionali di tassazione	26455
D. Oneri fiscali, contributivi e sanzioni	23195	I. Tassazione per trasparenza	26465
E. Costi di ricerca e sviluppo	23305	II. Consolidato fiscale nazionale.....	27045
F. Spese di pubblicità e rappresentanza	23315	Sez. 6 - Global minimum tax	28000
G. Oneri pluriennali.....	23355		
H. Oneri di utilità sociale	23435		

Nel presente capitolo si tratta delle modalità di determinazione e di tassazione del reddito prodotto dalle società di capitali e dagli enti commerciali residenti. Esso, da qualunque fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato apportando, all'utile o alla perdita risultanti dal bilancio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni dell'IRES.

21000

SCHEMA DELLA TRATTAZIONE Dopo aver definito l'ambito soggettivo e le regole generali riguardanti la territorialità ed il periodo d'imposta, si illustrano le regole di determinazione del reddito d'impresa e dell'imposta, con i relativi adempimenti necessari alla tenuta delle scritture contabili e alla presentazione della dichiarazione.

21005

Infine, si analizzano i regimi fiscali disponibili per opzione: la tassazione direttamente in capo ai soci (c.d. per trasparenza - v. n. 26455) e il consolidato fiscale nazionale (v. n. 27045); per il consolidato mondiale considerando la rarissima applicazione si rinvia al MIREs.

(omissis)

22925 SUPER DEDUZIONE PER NUOVI ASSUNTI A TEMPO INDETERMINATO NEL 2024 (art. 4 D.Lgs. 216/2023, DM 25 giugno 2024) Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (in seguito 2024), per le imprese residenti, sia individuali che collettive (e per gli esercenti arti e professioni), che nel periodo d'imposta precedente (2023) hanno esercitato l'attività per almeno 365 giorni, il **costo del personale** di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e di apprendistato (in essere al 31 dicembre 2024) è **maggiorato del 20%** del costo riferibile all'incremento occupazionale; per l'assunzione di categorie svantaggiate (persone con disabilità, donne con almeno 2 figli minorenni, tossicodipendenti, alcolisti, ex beneficiari del reddito di cittadinanza, lavoratori con sede di lavoro nel mezzogiorno, ecc.) si applica una maggiorazione più elevata, pari al 30%. La maggiorazione va effettuata in dichiarazione dei redditi con una variazione in diminuzione.

22926 Incrementi occupazionali Gli incrementi occupazionali **rilevano** se vengono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- il **numero dei dipendenti a tempo indeterminato** al termine dell'anno 2024 deve superare il numero medio delle persone impiegate col medesimo contratto nell'anno 2023 (dato, quest'ultimo, determinato facendo la somma dei rapporti tra il numero di giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365);
- al termine dell'anno 2024 il **numero complessivo dei dipendenti** (a tempo sia indeterminato che determinato) deve essere superiore a quello medio dell'anno 2023. Pertanto, in **assenza** di incremento occupazionale complessivo nessun costo può usufruire della maggiorazione.

L'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali (dimissioni, pensionamenti, licenziamenti) verificatesi in società controllate o collegate (v. n. 5586) o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

➤ **Precisazioni 1** L'agevolazione **non spetta** ai **forfettari**, alle società e agli enti in **liquidazione** ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa (a decorrere dall'inizio della procedura) nonché a tutte le attività avviate nel corso del 2023 e/o costituite nel 2024.

Per i forfettari che svolgono **anche attività** con **reddito** determinato in modo **analitico**, la maggiorazione del costo per il personale impiegato in entrambe le attività spetta in **proporzione** al rapporto tra l'ammontare di ricavi e proventi derivante dall'attività il cui reddito è determinato nei modi ordinari e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

2) I lavoratori **part time** assumono rilevanza in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale. Rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di **somministrazione**, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

Non rilevano:

- i dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimenti di aziende o rami d'azienda per effetto di **operazioni straordinarie** (es. fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) ovvero a seguito di **cessione del contratto** di lavoro;
- i dipendenti destinati a una **SO localizzata all'estero** di un soggetto residente. In caso di **distacco**:
- l'**impresa distaccataria** non tiene conto dei dipendenti a tempo indeterminato in distacco;
- l'**impresa distaccante** non tiene conto dei dipendenti a tempo indeterminato, assunti nel 2024 e distaccati all'estero, dalla data in cui è intervenuto il distacco fino al momento in cui sono cessati gli effetti dello stesso.

22928 Determinazione della maggiorazione Essa si calcola sul **minor importo** tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico (art. 2425, c. 1 lett. B n. 9 c.c.) rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023. In caso di **conversione di contratto** a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, il costo da assumere è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione.

I costi riferibili al personale dipendente sono **imputati temporalmente** in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente: principio di **competenza**, tranne soggetti in **contabilità semplificata** (ed **esercenti arti e professioni**) che applicano il principio di cassa.

Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, **non adottano lo schema di conto economico del c.c.** si assumono le corrispondenti voci di costo del personale.

ESEMPIO**Lavoratori ordinari**

A) Costo del lavoro per nuovi assunti: € 90.000 annui

B) Costo del lavoro incrementato nel 2024 rispetto al 2023: € 70.000

Costo su cui effettuare il calcolo (minore tra A e B) : € 70.000

Maxi deduzione = 20% su € 70.000 = € 14.000

Costo del lavoro deducibile = € 84.000

In caso di **assunzioni sia** di personale ordinario (20%) che di **persone svantaggiate** (30%), ma nelle quali l'incremento del costo del personale tra 2023 e 2024 sia inferiore al costo dei neoassunti, l'importo che costituisce la base di calcolo della super-deduzione si divide proporzionalmente tra la quota 20% e la quota 30%.

ESEMPIO**Lavoratori ordinari e svantaggiati**

L'impresa Alfa, che ha i requisiti di accesso (incremento numerico del personale sia indeterminato che totale), assume nel 2024, 20 nuovi lavoratori a tempo indeterminato, di cui 10 appartenenti alle categorie svantaggiate. Il costo 2024 dei neoassunti ordinari è di € 500.000 mentre quello degli svantaggiati è di € 300.000.

L'incremento del costo del personale 2023/2024 è di € 700.000 (inferiore al costo 2024 dei neoassunti, che è di € 800.000).

La super-deduzione si calcola ripartendo la quota agevolata (700.000) in modo proporzionale: $(500.000 : 800.000) = 62,5\%$ (coefficiente 20%) e $(300.000 : 800.000) = 37,5\%$ (coefficiente 30%). La super-deduzione è = $[(700.000 \times 62,5\% \times 20\%) + (700.000 \times 37,5\% \times 30\%)] = 166.250$.

Acconto IRES Nella determinazione dell'acconto IRES (o IRPEF) dovuto per il **2024** non si tiene conto della super deduzione, mentre, nella determinazione dell'acconto per il **2025** si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza la super deduzione.

22931*(omissis)*

CAPITOLO 2

Accertamento e riscossione

SOMMARIO

Sez. 1 - Regole generali	81010	3. Rateizzazione	82750
Sez. 2 - Attività istruttoria	81200	Sez. 5 - Regime dell'adempimento collaborativo	83980
Sez. 3 - Controlli	81700	Sez. 6 - Concordato preventivo biennale	84500
1. Controllo cartolare	81730	a. Contribuenti ammessi	84505
2. Controllo di merito	81780	b. Adesione al concordato	84525
3. Avviso di accertamento	82150	1. Proposta	84530
4. Tributi locali	82270	2. Effetti	84560
Sez. 4 - Riscossione	82500		
1. Ruolo e cartella di pagamento	82505		
2. Accertamento esecutivo	82650		

L'accertamento si sostanzia nelle diverse attività che l'AF esercita per il controllo della corretta applicazione delle disposizioni tributarie e, in breve, può consistere nel riscontro cartolare delle dichiarazioni presentate dai contribuenti (c.d. **controllo formale**) oppure in attività di indagine più incisiva (**controllo di merito**).

L'AF ha incisivi **poteri istruttori** per reperire le informazioni necessarie all'accertamento nonché presunzioni per fornire la **prova** delle contestazioni mosse al contribuente.

Se necessario, l'AF può annullare o correggere un provvedimento già emesso mediante **autotutela** (v. n. 80400).

Di seguito, si espongono i lineamenti essenziali dell'argomento, rinviando per la trattazione della materia al **Memento Accertamento e riscossione**.

(omissis)

(omissis)

SEZIONE 6

Concordato preventivo biennale

(art. 6 D.Lgs. 13/2024)

I titolari di **reddito di impresa o di lavoro autonomo** derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività in Italia, possono concordare preventivamente con l'AE i redditi e i valori della produzione netta per i 2 anni successivi, al fine di predeterminare le imposte dovute.

In pratica, seguendo la procedura di seguito illustrata, l'AE formula una proposta di determinazione del reddito e del valore della produzione netta con validità di 2 anni che il contribuente può accettare o meno.

Il **vantaggio** per il contribuente consiste essenzialmente nella predeterminazione del reddito (con i limiti sotto illustrati relativi alle poste «straordinarie») e nell'applicazione di un'imposta sostitutiva ad aliquota fissa per la parte di reddito concordato che eccede quello del periodo d'imposta precedente, non essendo invece previste semplificazioni contabili né dichiarative. Essendo gli imponibili predeterminati, il contribuente può essere soggetto ad accertamento solo se ricorre una causa di decadenza dal concordato.

a. Contribuenti ammessi

(artt. 6, 10, 11, 24 D.Lgs. 13/2024)

Possono accedere al concordato preventivo biennale (**CPB**) i contribuenti soggetti IRPEF o IRES che:

- svolgono, **in Italia**, **attività** d'impresa o arte o professioni;
- applicano gli **ISA** (v. n. 81980) o applicano il regime **forfettario** (v. n. 5570).

SOGGETTI ISA (art. 10 D.Lgs. 13/2024) Non possono aderire al CPB i soggetti che hanno una **causa di esclusione** degli ISA (v. n. 81983) fra cui, ad esempio, quelli che hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta, quelli che dichiarano ricavi (esclusi quelli finanziari individuati all'art. 85 c. 1 lett. c, d, e), o compensi superiori a € 5.164.569 (per talune attività sono previste modalità particolari della determinazione dei ricavi rilevanti) o che sono soggetti a regimi speciali forfettari.

Esclusioni Non possono aderire i soggetti che:

a) hanno, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, **debiti pari o superiori** a 5.000 euro, compresi interessi e sanzioni, per tributi amministrati dall'AE o per contributi previdenziali, definitivamente accertati con sentenza irrevocabile ovvero con atti non più soggetti ad impugnativa. Non si tiene conto dei **debiti sospesi o rateizzati** purché non sia intervenuta decadenza dai relativi benefici (art. 10 c. 2 D.Lgs. 13/2024).

Il contribuente, prima dell'accettazione della proposta, **può versare** quanto dovuto o quanto necessario per ricondurre il debito al di sotto della soglia prevista.

b) hanno **omesso la dichiarazione** dei redditi (la norma non fa riferimento alla dichiarazione IRAP) relativa ad uno dei 3 periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del CPB (art. 11 D.Lgs. 13/2024).

c) hanno avuto **condanna per un reato** tributario (previsti e puniti dal D.Lgs. 74/2000) o per quelli di: false comunicazioni sociali (art. 2621 c.c.); riciclaggio (art. 648 bis c.p.); reimpiego di denaro, beni o utilità di provenienza delittuosa (art. 648 ter c.p.); autoriciclaggio (art. 648 ter 1 c.p.). Alla sentenza di condanna (la norma non specifica che deve essere definitiva ma tale sembra l'interpretazione corretta) è equiparata la sentenza di patteggiamento (art. 11 D.Lgs. 13/2024).

84500

84505

84507

84510

84515 FORFETTARI (art. 23 D.Lgs. 13/2024) Non possono aderire i contribuenti forfettari che hanno **iniziato l'attività** nel periodo d'imposta antecedente a quello cui si riferirebbe la proposta.
Si applicano le **esclusioni** previste al n. 84510.

84520 Fuoriuscita dal regime In mancanza di chiarimenti ufficiali, si ritiene che in caso di fuoriuscita dal regime dei forfettari per superamento dei **limiti di ricavi** (v. n. 5650) gli effetti sulla possibile adesione al CPB siano quelli indicati in **tabella**.

Periodo d'imposta (1)	Soglia superata (€)	Effetti
2023	100.000	Può aderire come soggetto ISA
	85.000 ma non 100.00	Non può aderire (2)
2024	100.000	Non può aderire (3)
	85.000 ma non 100.00	Può aderire come forfettario

(1) In cui viene superata la soglia indicata.

(2) Non potrebbe applicare il regime nel 2024.

(3) Nel 2024 è già soggetto ISA non presenta il modello ISA per il 2023 (in quanto forfettario) per la determinazione del punteggio rilevante.

b. Adesione al concordato

84525 L'AE propone al contribuente il concordato indicando il reddito e il valore netto della produzione, imponibili IRPEF e IRAP previsti per i due anni successivi a quello della proposta.
Il contribuente può accettare la proposta con gli effetti di seguito descritti.

1. Proposta (art. 9 D.Lgs. 13/2024)

84530 MODALITÀ L'AE, entro il 1° aprile di ogni anno - nel 2024 il termine è spostato al 15 giugno (15 luglio per i forfettari) e nel 2025 al 15 aprile - mette a disposizione di contribuenti e intermediari abilitati, dei software (Il tuo ISA 2024 CPB e RedditiOnline per i forfettari) tramite i quali viene elaborata la proposta di concordato, anche sulla base di dati che dovranno essere indicati dal contribuente.

Il contribuente, anche tramite intermediario, deve dunque volontariamente utilizzare il software per ottenere la proposta di concordato dell'AE relativa ai 2 anni successivi (o all'anno successivo per i forfettari).

In particolare, il contribuente deve indicare la presenza di **eventi straordinari** che hanno determinato la sospensione dell'attività economica. Tali eventi rilevano solo se si sono manifestati nel periodo d'imposta di riferimento (attualmente il 2024) e prima dell'adesione al concordato (art. 5 DM 14 giugno 2024).

La **metodologia di calcolo** è stata approvata con DM 14 giugno 2024 che individua anche gli anni di imposta cui è applicabile.

84535 CONTENUTO (artt. 15 e 16 D.Lgs. 13/2024) Con la proposta l'AE individua il **reddito** della gestione ordinaria, per i successivi due periodi d'imposta, senza tener conto delle poste straordinarie.

Per i **soggetti ISA**, il risultato concordato potrà quindi essere influenzato e subire variazioni:

a) per i redditi di **lavoro autonomo** derivanti da svolgimento di arti e professioni, per plusvalenze e minusvalenze di beni strumentali (v. n. 10450) nonché per redditi o quote di reddito derivanti da partecipazione in società di persone e assimilati (art. 5 DPR 917/86), società di capitali ed enti (art. 73 c. 1 DPR 917/86) o a un gruppo economico di interesse europeo (GEIE).

b) per i redditi d'**impresa**, per plusvalenze realizzate, minusvalenze, sopravvenienze attive e passive nonché per redditi o quote di reddito derivanti da partecipazione come al punto precedente.

Tutte le **altre voci** sono di fatto irrilevanti, anche se straordinarie e imprevedibili, in quanto assorbite dalla proposta di CPB.

In caso di accettazione della proposta, il contribuente si impegna a dichiarare il reddito concordato che in dichiarazione potrà però variare al ricorrere delle richiamate poste straordinarie

Il reddito dichiarato, comprensivo delle variazioni ora richiamate, non potrà comunque essere inferiore al **limite minimo** euro 2.000.

Per i forfettari, il reddito proposto non potrà essere influenzato da variazioni in aumento o diminuzione (essendo ordinariamente determinato indipendentemente dalle poste straordinarie).

Anche per tali contribuenti il **reddito minimo** da assoggettare a tassazione sarà pari a euro 2.000.

I forfettari possono dedurre dal reddito proposto i **contributi previdenziali** (v. n. 5605).

A fini IRAP (art. 17 D.Lgs. 13/2024) La proposta ha ad oggetto anche la determinazione del valore netto della produzione, base imponibile IRAP, solo nei confronti dei soggetti, diversi dagli imprenditori individuali e lavoratori autonomi individuali, che vi sono soggetti. Allo stesso modo non viene effettuata per i **forfettari** che ne sono esclusi.

Il valore della produzione netta proposto potrà essere rettificato in aumento e/o in diminuzione per considerare le **poste straordinarie** sopra indicate: plusvalenze e minusvalenze, sopravvenienze attive e passive ordinariamente rilevanti.

Il valore della produzione dichiarata non potrà essere inferiore al **minimo** euro 2.000 euro.

Calcolo (DM 14 giugno 2024) La metodologia di calcolo è predisposta con riferimento a specifiche attività economiche, tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle redditività individuali e settoriali desumibili dagli ISA e delle risultanze della loro applicazione. Il reddito e (dove presente) il valore della produzione netta sono quindi determinati **sulla base**, in via principale, del reddito dichiarato per il periodo d'imposta antecedente a quello di applicazione del concordato e, nella misura del 50%, del maggior reddito calcolato mediante la metodologia di calcolo approvata.

Ai fini del calcolo è rilevante anche il **punteggio ISA** ottenuto dal contribuente (v. n. 81988). In particolare, per gli indicatori che secondo gli ISA migliorerebbero dichiarando ulteriori componenti positive, viene preso a riferimento il valore dell'ammontare dei ricavi/compensi necessari per il raggiungimento della massima affidabilità fiscale.

Pertanto, in caso di indicatori di affidabilità fiscale con punteggio alto, dovrebbe risultare più conveniente la proposta formulata.

Il calcolo considera i valori specifici dichiarati a fini ISA e dunque non si ritiene possa aver rilevanza l'adeguamento volontario per ottenere un punteggio più alto.

ACCETTAZIONE (art. 9 c. 3 D.Lgs. 13/2024) Il contribuente può aderire alla proposta di CPB **entro** il termine di versamento del saldo IRPEF/RES relativo all'anno precedente (per i soggetti solari quindi entro il 30 giugno in relazione al CPB relativo all'anno in corso e a quello successivo). Per il biennio **2024/2025**, il contribuente deve accettare la proposta entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2023.

(omissis)

84540

84545

84547

84550

CAPITOLO 3

Sanzioni

SOMMARIO

Sez. 1 - Violazioni	86910	e. Violazioni relative ad altri tributi ...	87070
a. Violazioni relative al pagamento...	86915	Sez. 2 - Applicazione	87140
b. Violazioni relative alle dichiarazioni	86950	I. Amministrative	87170
c. Violazioni dei sostituti d'imposta e di assistenza fiscale	87015	a. Principi generali	87170
d. Violazioni relative alla contabilità e alla documentazione fiscale	87025	b. Ravvedimento	87270
		II. Penali	87450

La violazione di un obbligo tributario determina l'applicabilità di sanzioni amministrative o, nei casi più gravi, penali, secondo differenti procedure.

Inoltre, l'integrazione della fattispecie penale può comportare anche l'irrogazione di una **sanzione amministrativa derivante da reato** quando l'illecito è stato commesso nell'interesse o a vantaggio di una società o ente (art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001).

Le **sanzioni amministrative** sono irrogate dall'Ufficio dell'AE competente per l'accertamento nei confronti del contribuente, quelle **penali** sono determinate e applicate dall'Autorità giudiziaria ordinaria.

Il sistema sanzionatorio è stato profondamente **modificato** dal D.Lgs. 87/2024 sia in relazione agli aspetti applicativi che alla misura delle sanzioni previste.

Le modifiche apportate su questo secondo aspetto si applicano alle **violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, con esclusione, parrebbe, dell'applicazione del favor rei.

Nella presente trattazione si riportano quindi sia le sanzioni applicabili alle violazioni commesse sia prima che dopo il 1° settembre 2024.

RAPPORTO FRA SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI (art. 19 D.Lgs. 74/2000)

Quando uno stesso fatto integra **sia una violazione amministrativa che penale** si applica la disposizione speciale: individuato il reato e la disposizione amministrativa che lo sanzionano, gli organi competenti verificano quale delle due sanzioni presenti elementi caratterizzanti rispetto all'altra e, quindi, sia maggiormente idonea a punire la violazione. Quando si ravvisa il rapporto di specialità, la sanzione amministrativa viene irrogata ma non è **eseguibile** salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto (art. 21 D.Lgs. 74/2000).

La giurisprudenza tende ad **escludere** il rapporto di specialità anche fra fattispecie sovrapponibili, determinando l'applicabilità di entrambe le sanzioni (Cass. pen. 15 ottobre 2021 n. 2245 in tema di sanzione amministrativa per infedele dichiarazione prevista dall'art. 1 c. 2 D.Lgs. 471/97 e fattispecie penale dell'art. 4 D.Lgs. 74/2000).

La giurisprudenza ritiene inoltre che si possano **applicare entrambe** le sanzioni, senza che vi sia violazione del principio del divieto di un doppio procedimento sullo stesso fatto quando i procedimenti penale e tributario abbiano un adeguato legame temporale e materiale (C.Cost. 2 marzo 2018 n. 43).

Il legame sussiste **quando**: (a) le due sanzioni perseguono scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta, (b) la duplicazione dei procedimenti è prevedibile per l'interessato, (c) esiste una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti, (d) ferma la proporzionalità del cumulo sanzionatorio, la sanzione derivante non risulti eccessivamente afflittiva per l'interessato in rapporto alla gravità dell'illecito (Cass. 8 ottobre 2020 n. 21694, Cass. 13 marzo 2019 n. 7131).

Nel caso di **società di capitali e altri enti** dotati di personalità giuridica, la sanzione amministrativa è irrogata alla società o ente (art. 7 DL 269/2003 conv. in L. 326/2003) mentre di quella penale risponde la persona fisica che ha commesso il fatto (generalmente l'amministratore).

86900

86903

86904

Alla società o ente (di qualunque tipo) può altresì essere irrogata un'**ulteriore sanzione amministrativa** (non tributaria) per responsabilità derivante da reato (art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001).

86905 Nel caso di **violazione di rilevanza penale** speciale rispetto a quella amministrativa, quest'ultima viene irrogata ma non viene eseguita (cioè riscossa) salvo il caso che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

Dal **29 giugno 2024**, quanto così esposto si applica anche quando la **sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società** e nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato (art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001). In pratica la disposizione dovrebbe escludere che per uno stesso fatto possano essere applicate la sanzione amministrativa tributaria, la sanzione penale e la sanzione amministrativa dipendente dal reato (art. 21 D.Lgs. 74/2000).

In caso di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa pecuniaria per più **violazioni in concorso o continuazione** di cui solo alcune hanno rilevanza penale, quanto così esposto si applica solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.

SEZIONE 1

Violazioni

86910 Solo i fatti espressamente previsti dalla legge integrano violazioni sanzionabili in via amministrativa o penale (art. 3 D.Lgs. 472/97 e art. 1 c.p.).

Di seguito, indipendentemente dalla natura amministrativa o penale, si esaminano le violazioni relative a:

- pagamento (v. n. 86915);
- dichiarazioni II.DD. e IVA (v. n. 86950);
- sostituti d'imposta e obblighi di assistenza fiscale (v. n. 87015);
- contabilità e documentazione fiscale (v. n. 87025);
- altri tributi (v. n. 87070).

a. Violazioni relative al pagamento

86915 **VERSAMENTI** Nella **tabella** seguente si riportano le violazioni relative ai versamenti e alla riscossione con indicazione della sanzione amministrativa o penale applicabile. Per le compensazioni, v. n. 86930.

Violazione	Natura	Sanzione (1)		Rif.
		fino 31/08/2024	da 1/09/2024	
Ritardato od omesso versamento diretto (acconti, conguagli, versamenti periodici, saldi) delle imposte risultanti dalla dichiarazione (2) (3) (4) :				
– ritardo non superiore a 15 giorni	amministrativa	1% dell'importo non versato per ogni giorno di ritardo	0,83% dell'importo non versato per ogni giorno di ritardo	art. 13 D.Lgs. 471/97
– ritardo superiore a 15 ma non a 90 giorni	amministrativa	15% dell'importo non versato	12,5% dell'importo non versato	
– ritardato od omesso versamento fuori dai casi precedenti	amministrativa	30% dell'importo non versato	25% dell'importo non versato	

Violazione	Natura	Sanzione (1)		Rif.
		fino 31/08/2024	da 1/09/2024	
– omesso versamento, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l' IVA dovuta in base alla stessa dichiarazione per importo superiore a € 250.000 per ogni periodo d'imposta	penale	reclusione da 6 mesi a 2 anni		per le condizioni, v. n. 86920
– omesso versamento, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei sostituti, di ritenute certificate per importo superiore a € 150.000 per ogni periodo d'imposta	penale	reclusione da 6 mesi a 2 anni		per le condizioni, v. n. 86925
– omesso versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della successiva per importi derivanti da accertamento con adesione o da conciliazione giudiziale	amministrativa	45% sul residuo importo dovuto a titolo di tributo	37,5% sul residuo importo dovuto a titolo di tributo	art. 15 ter DPR 602/73
Incompletezza dei modelli di versamento quando non contengono elementi necessari per identificazione del soggetto che li effettua o per l'imputazione del versamento (v. n. 86917)	amministrativa	da € 100 a 500		art. 15 D.Lgs. 471/97
Utilizzo di mezzo o canale di versamento diverso da quello previsto (5)	amministrativa	da € 250 a 2.000		art. 11 c. 1 lett. a D.Lgs. 471/97
Alienazione simulata o altri atti fraudolenti, su beni propri o di terzi, idonei a rendere in tutto in parte inefficace la riscossione coattiva per II.DD., IVA relative sanzioni e interessi (6):				
– per ammontare complessivo del debito superiore a € 50.000	penale	reclusione da 6 mesi a 4 anni		art. 11 D.Lgs. 74/2000
– per ammontare complessivo del debito superiore a € 200.000	penale	reclusione da 1 anno a 6 anni		
<p>(1) Rileva la data della violazione e non della contestazione.</p> <p>(2) Relativamente al saldo, la sanzione si applica all'importo dovuto detratto l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto anche se non effettuati.</p> <p>(3) Si applica anche: al secondo acconto II.DD. (ritenendosi superata la previsione di non applicazione in caso di versamento non inferiore al 75% dell'imposta dovuta) (art. 2 L. 97/77 e Cass. 19 febbraio 2014 n. 3923); al committente per le ritenute dovute e non versate dall'appaltatore nei casi illustrati al n. 37570 (art. 17 bis D.Lgs. 241/97); nel caso di acconto IVA determinato col metodo previsionale, si ritiene applicabile la previsione di non punibilità se l'importo non versato non supera il 5% di quello dovuto (art. 6 c. 5 L. 405/90).</p> <p>(4) Non si applica ai versamenti delle somme derivanti da accertamenti esecutivi (art. 29 c. 1 DL 78/2010 conv. in L. 122/2010).</p> <p>(5) Si tratta ad esempio del versamento tramite home banking quando previsto obbligo utilizzo di servizi telematici dell'AE. Non è prevista sanzione specifica, si ritiene applicabile quella indicata.</p> <p>(6) È punibile la condotta finalizzata a sottrarsi al pagamento delle II.DD., IVA, relative sanzioni o interessi; è escluso il concorso con il reato di bancarotta fraudolenta.</p>				

(omissis)

(omissis)

COMPENSAZIONI Si riportano in **tabella** le violazioni relative alle compensazioni.

86930

Violazione	Natura	Sanzione (1)		Rif.
		fino al 31/08/2024	dal 01/09/2024	
Omessa presentazione del mod. F24 con compensazione a saldo zero	amministrativa	– ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi: € 50; – ritardo superiore: € 100		art. 15 D.Lgs. 471/97
Compensazione per importo superiore al limite annuale	amministrativa	30% dell'importo oltre il limite	25% dell'importo oltre il limite	art. 13 D.Lgs. 471/97
Compensazione per importo annuale superiore a € 15.000 senza visto di conformità (2)	amministrativa	30% dell'importo	25% dell'importo	
Compensazione di credito superiore a € 5.000 prima di 10 giorni dalla presentazione del modello da cui emerge	amministrativa	30% dell'importo	25% dell'importo	
Compensazione orizzontale in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo o passati in carico all'AdR e scaduti per importo superiore a € 1.500	amministrativa	50% del debito scaduto e non pagato fino a concorrenza dell'importo compensato		art. 31 DL 78/2010 conv. in L. 122/2010
Compensazione di crediti in assenza di adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza	amministrativa	30% dell'importo	25% dell'importo (3)	art. 13 D.Lgs. 471/97
Compensazione di crediti non spettanti	amministrativa	30% dell'importo eccedente	25% dell'importo non spettante	v. n. 86931 e s.
Compensazione di crediti non spettanti per importo annuo superiore a € 50.000	penale	reclusione da 6 mesi a 2 anni		
Compensazione di crediti inesistenti perché mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella norma di riferimento;	amministrativa	dal 100% al 200% dell'importo	70% dell'importo	
Compensazione di crediti inesistenti i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici	amministrativa	dal 100% al 200% dell'importo	dal 105% al 140%	
Compensazione di crediti inesistenti per importo annuo superiore a € 50.000	penale	reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni		

Violazione	Natura	Sanzione (1)		Rif.
		fino al 31/08/2024	dal 01/09/2024	
Compensazione rifiutata (in sede di controllo dell'AE) con importo a debito non riversato entro 30 giorni dalla comunicazione (art. 37 c. 49 ter DL 223/2006 conv. in L. 248/2006)	amministrativa	5% dell'importo per ciascuna delega di importo fino a € 5.000 e € 250 per ciascuna delega di importo superiore a € 5.000 (non si applica il cumulo) (art. 15 c. 2 ter D.Lgs. 472/97)	25% dell'importo (4)	art.13 c. 4 bis D.Lgs. 471/97
Compensazione di credito dell'accollante per pagamento debito accollato	amministrativa	all'accollato: 30% dell'importo o ridotto all'accollante: sanzione per utilizzo credito inesistente o non spettante	all'accollato: 25% dell'importo all'accollante: sanzione per utilizzo credito inesistente o non spettante	art. 1 DL 124/2019 conv. in L. 157/2019

(1) Rileva la data della violazione e non della contestazione.

(2) La compensazione del credito IVA superiore a € 5.000 in **assenza del visto di conformità** è una violazione meramente formale non equiparabile all'omesso versamento (Cass. 1° settembre 2022 n. 25736, Cass. 26 febbraio 2020 n. 5289, Cass. 4 giugno 2018 n. 14158, Cass. 6 ottobre 2017 n. 23352). Di avviso contrario la **prassi**, secondo cui deve applicarsi la sanzione pari al 30% dell'importo (Ris. AE 29 novembre 2019 n. 99/E, Circ. AE 25 settembre 2014 n. 28/E, Circ. AE 15 gennaio 2010 n. 1/E).

(3) La sanzione è **ridotta** a € 250,00 alle seguenti **condizioni**: a) gli adempimenti non sono previsti a pena di decadenza; b) il contribuente rimuove la violazione (degli adempimenti) entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle II.DD. relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione.

(4) Si ritiene credito non spettante ed è stata abrogata la norma richiamata

86931 Credito inesistente o non spettante (art. 1 c. 1 lett. g-quater) e g-quinquies) D.Lgs. 74/2000 e 13 c. 4 D.Lgs. 471/97) Il credito si considera **inesistente quando**:

- mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati dalla normativa di riferimento;
- i requisiti oggettivi e soggettivi del punto precedente sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Il credito è **non spettante quando**:

- è fruito in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi ovvero, per la relativa eccedenza, è fruito in misura superiore a quella stabilita dalle norme;
- pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento, è fondato su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- è utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza.

➤ **Precisazioni 1)** La sanzione non si applica quando il disconoscimento del credito deriva da una **rettifica della dichiarazione**, essendo assorbita da quella di infedele dichiarazione (Ris. AE 8 maggio 2018 n. 36/E e Ris. AE 24 dicembre 2020 n. 82/E in merito al ravvedimento).

2) La definizione così riportata è **in vigore dal 29 giugno 2024** ed è da valutarne la rilevanza sulle violazioni precedentemente commesse. Sulla precedente definizione, v. Cass. SU 11 dicembre 2023 n. 34419.

86932 Rilevanza penale (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000) In caso di **più compensazioni nel medesimo periodo** d'imposta, il reato si perfeziona alla data in cui il contribuente procede alla compensazione di un importo di crediti non spettanti o inesistenti che sommato alle precedenti

compensazioni supera la soglia (Cass. pen. 14 dicembre 2011 n. 7662, Circ. AE 4 agosto 2006 n. 28/E).

Per la giurisprudenza, rilevano anche le **compensazioni verticali** (imposta da imposta) dei crediti inesistenti (Cass. pen. 30 novembre 2010 n. 42462).

In relazione all'utilizzo di crediti non spettanti, la punibilità è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di **obiettiva incertezza** in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito (in vigore dal 29 giugno 2024).

Il **pagamento del debito** estingue il reato di compensazione di credito non spettante, secondo quanto detto al n. 86927 mentre costituisce circostanza attenuante del reato di compensazione di credito inesistente (artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000).

CONDOTTA ILLECITA DEL CONSULENTE (art. 1 L. 423/95) Se la violazione di omesso, ritardato o insufficiente versamento è imputabile alla condotta illecita **e penalmente rilevante** di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai, e altri professionisti iscritti nei rispettivi albi e commessa nell'esercizio del **mandato professionale**, il contribuente (anche sostituto d'imposta) può presentare istanza all'Ufficio dell'AE territorialmente competente per ottenere la **sospensione della riscossione** delle sanzioni amministrative **a condizione** che:

- abbia presentato denuncia penale relativamente alla condotta;
- dimostri di aver fornito al consulente la provvista necessaria per il versamento poi invece omesso, ritardato o insufficiente.

La sospensione, se concessa, opera **fino alla** conclusione del processo penale con provvedimento definitivo.

➤ **Precisazioni 1)** La sospensione può riguardare anche il **pagamento del tributo**.

2) La condotta illecita del consulente potrebbe anche giustificare la non irrogazione o l'annullamento della sanzione per **non punibilità** del contribuente (art. 6 D.Lgs. 472/97, Cass. 30 novembre 2009 n. 25136).

Se il **giudizio penale** nei confronti del consulente **si conclude** con provvedimento definitivo: **a)** di condanna o patteggiamento: l'AE annulla la sanzione irrogata al contribuente e la irroga al professionista;

b) di assoluzione: la sospensione perde efficacia;

c) di non luogo a procedere o non doversi procedere: la sospensione permane se il contribuente, entro 3 mesi dal deposito del provvedimento, promuove azione civile nei confronti del consulente (e lo dimostra all'AE); in questo caso se il processo civile si conclude con sentenza definitiva di condanna del consulente, l'Ufficio annulla la sanzione al contribuente e la irroga al professionista.

I **termini di prescrizione e decadenza** per l'irrogazione delle sanzioni e la riscossione, sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento che conclude il processo penale a carico del professionista o il giudizio civile nei suoi confronti.

b. Violazioni relative alle dichiarazioni

(omissis)

86940

86942

(omissis)

b. Ravvedimento

(art. 13 D.Lgs. 472/97)

87270 Con il ravvedimento il contribuente può rimuovere spontaneamente la violazione commessa, ottenendo così una riduzione delle sanzioni.

In caso di violazione **meramente formale**, la tempestiva correzione da parte dell'autore può farla risultare non punibile. In tal caso non si tratterebbe di un vero e proprio ravvedimento in quanto è sufficiente un comportamento attivo del contribuente volto a rimuovere la potenziale violazione (v. n. 87190).

87275 **EFFETTI** Il ravvedimento comporta che:

- la sanzione relativa all'inadempimento regolarizzato è **ridotta**;
- la violazione regolarizzata non è considerata precedente della stessa indole ai fini della **recidiva**, né può costituire presupposto per l'applicazione di **sanzioni accessorie**;
- in caso di **violazioni di rilevanza penale**, se l'estinzione dei debiti tributari con ravvedimento avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, si applica in determinati casi la **riduzione** fino ad un terzo delle pene previste per la specifica violazione, nonché la non applicazione delle pene accessorie (v. n. 87482). Per gli effetti **sui reati** tributari, v. n. 87490.

Il ravvedimento non è **ritrattabile** e dunque: è inammissibile la richiesta di rimborso della sanzione ridotta versata in ravvedimento, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili (Cass. 30 marzo 2016 n. 6108); la dichiarazione integrativa presentata con ravvedimento non può essere successivamente corretta a favore del contribuente (Risp. AE Telefisco 15 giugno 2022).

87277 Per le violazioni commesse **a partire dal 1° settembre 2024**, se la sanzione è **calcolata** secondo le regole sul **concorso di violazioni** e sulla **continuazione**, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione; la sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'AE.

Inoltre, se la regolarizzazione avviene in uno dei casi indicati al n. 87322 lett. **d), e), f)** si applicano le percentuali di riduzione ivi indicate.

Per le violazioni **commesse fino al 31 agosto 2024**, le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul **concorso di violazioni** e sulla **continuazione**.

(omissis)

(omissis)

87322 **Violazioni sostanziali** Si tratta di errori e omissioni, anche incidenti sulla determinazione (ad es. integrazioni in aumento delle dichiarazioni validamente presentate) o sul pagamento (ad es. omesso o tardivo) del tributo, nonché le infrazioni che, pur non incidendo sulla base imponibile o sull'imposta, pregiudicano l'azione di controllo dell'AE.

Vi rientra anche l'**utilizzo del plafond** oltre i limiti consentiti per operazioni d'importazione: per le relative modalità, v. n. 67052.

Per le violazioni commesse **a decorrere dal 1° settembre 2024**, sono stati aggiornati i termini entro i quali è possibile effettuare il ravvedimento. per tenere conto dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente tramite l'invio dello **schema dell'atto impositivo** (v. n. 81090).

Nelle **tabelle** seguenti si riportano le riduzioni previste per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024 e quelle relative alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

In caso di errata fatturazione con applicazione del **reverse charge**, il ravvedimento - fuori dai casi di frode - si effettua mediante versamento della sola sanzione base (€ 250) ridotta, senza versamento dell'imposta e senza emissione di note di variazione (Risp. AE 28 aprile 2021 n. 301).

Termine di ravvedimento per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024	Modalità e riduzione sanzione
	Esecuzione dell'adempimento a suo tempo omesso (es. emissione della fattura omessa o di una fattura integrativa, presentazione di dichiarazione integrativa che contenga i dati corretti o precedentemente omessi) + versamento della sanzione ridotta:
– entro 90 giorni dalla data della violazione o, se la violazione si concretizza con la presentazione della dichiarazione (ad es. per le violazioni riguardanti il contenuto o la documentazione della dichiarazione), entro 90 giorni dal termine di presentazione della stessa	– 1/9 del minimo (1) (2)
– termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, se non è prevista dichiarazione periodica, un anno dall'omissione o dall'errore	– 1/8 del minimo (1)
– termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, se non è prevista dichiarazione periodica, due anni dall'omissione o dall'errore	– 1/7 del minimo (1) (3)
– oltre il termine che precede	– 1/6 del minimo (1) (3)
– dopo la constatazione della violazione tramite PVC	– 1/5 del minimo (1) (3) (4)
(1) Il minimo è riferito alla sanzione minima editale stabilita per la specifica violazione.	
(2) Anche per i tributi amministrati dall'AD (Nota AD 18 agosto 2015 n. 89853/RU/2015).	
(3) Solo per i tributi amministrati dall'AE (art. 13 c. 1 bis e 1 ter D.Lgs. 472/97).	
(4) Sono escluse le violazioni relative a ricevute e misuratori fiscali limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri (art. 13 c. 1 lett. b quater D.Lgs. 472/97)	

Termine di ravvedimento per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024	Modalità e riduzione sanzione
	Esecuzione dell'adempimento a suo tempo omesso (es. emissione della fattura omessa o di una fattura integrativa, presentazione di dichiarazione integrativa che contenga i dati corretti o precedentemente omessi) + versamento della sanzione ridotta (1) :

Termine di ravvedimento per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024	Modalità e riduzione sanzione
a) entro 90 giorni dalla data della violazione o, se la violazione si concretizza con la presentazione della dichiarazione (ad es. per le violazioni riguardanti il contenuto o la documentazione della dichiarazione), entro 90 giorni dal termine di presentazione della stessa	– 1/9 del minimo (2)
b) termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, se non è prevista dichiarazione periodica, un anno dall'omissione o dall'errore	– 1/8 del minimo
c) oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, se non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore	– 1/7 del minimo
d) dopo la comunicazione dello schema di atto, non preceduto da un verbale di constatazione (v. n. 81090), senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione	– 1/6 del minimo
e) dopo la constatazione della violazione tramite PVC, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e , comunque, prima della comunicazione dello schema dell'atto impositivo (v. n. 81090)	– 1/5 del minimo (3)
f) dopo la comunicazione dello schema dell'atto impositivo (n. 81090) relativo alla violazione constatata tramite PVC, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione	– 1/4 del minimo
<p>(1) Il minimo è riferito alla sanzione minima editale stabilita per la specifica violazione.</p> <p>(2) Anche per i tributi amministrati dall'AD (Nota AD 18 agosto 2015 n. 89853/RU/2015).</p> <p>(3) Sono escluse le violazioni relative a ricevute e misuratori fiscali limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri (art. 13 c. 1 lett. b quater D.Lgs. 472/97)</p>	

Omesso o tardivo versamento (art. 13 D.Lgs. 472/97) Può riguardare il pagamento, totale o parziale, a saldo o in acconto, di un qualsiasi tributo.

Per i tributi amministrati dall'AE, se il tributo è stato versato tardivamente e il ravvedimento **effettuato successivamente** (con il pagamento della sanzione e degli interessi), la sanzione base è quella riferita all'integrale tardivo versamento e si applica la riduzione riferita al momento del pagamento della sanzione e degli interessi che sono dovuti per l'intero periodo del ritardo (art. 13 bis D.Lgs. 472/97).

Se è dovuto ad **errori commessi nel Mod. 730** dal soggetto che presta assistenza fiscale, la sanzione ridotta e gli interessi sono a carico di quest'ultimo (Circ. Min. 3 maggio 2000 n. 89/E).

Violazioni commesse fino al 31 agosto 2024		
Momento di effettuazione del versamento	Termine ravvedimento e riduzione sanzione	Riduzione sanzione
– tra il 2° e il 14° giorno dalla scadenza	– 30 giorni dalla scadenza	0,1% (1/15 × 1/10 del 15%), per ogni giorno di ritardo nel pagamento del tributo omesso
	– 90 giorni dalla scadenza	0,11% (1/15 × 1/9 del 15%), per ogni giorno di ritardo nel pagamento del tributo omesso
	– termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa	0,13% (1/15 × 1/8 del 15%), per ogni giorno di ritardo nel pagamento del tributo omesso (1)

(omissis)

(omissis)

II. Penali

La violazione tributaria costituisce reato quando la legge, considerandola di particolare gravità (per il danno nei confronti dell'erario e per il dolo dell'autore), non ritiene sufficienti le sanzioni amministrative e quindi applica quelle, più severe, previste dal codice penale.

Si applicano in proposito i **principi generali** del codice penale cui di seguito si farà solo un breve cenno.

Possono avere rilevanza penale solo le violazioni **II.DD. e IVA** mentre sono escluse quelle IRAP e altri tributi diversi.

Le sanzioni penali hanno natura personale e si applicano esclusivamente alle **persone fisiche**; per le violazioni relative alla posizione di **società o altri enti** collettivi, è punibile la persona fisica che ne ha la **rappresentanza legale** (presidente, amministratore delegato, ecc.), o cui sia comunque imputabile la condotta.

Per i **reati di**: dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento e distruzione di documenti contabili e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, commessi nell'interesse o vantaggio di società ed enti da soggetti che rivestono una posizione apicale nella struttura dell'ente o da soggetti sottoposti all'altrui direzione e vigilanza, è prevista la **responsabilità amministrativa dell'ente** stesso che comporta il pagamento di una sanzione pecuniaria (art. 25 quinquiesdecies D.Lgs. 231/2001).

Questa di fatto si somma alla responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie.

LEGALITÀ (artt. 2 e 3 c.p.) Nessuno può essere punito per un fatto che **non sia espressamente previsto come reato** dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite.

Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge del tempo in cui fu commesso, non costituiva reato o per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali.

Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella più favorevole, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile (c.d. **favor rei**).

Pertanto, le **modifiche** alle fattispecie penali introdotte con il D.Lgs. 158/2015, se **più favorevoli**, si applicano anche al passato. Per la giurisprudenza, la commissione in passato di reati, per importi che superano le nuove soglie di punibilità, non è più perseguibile perché il fatto non sussiste, proprio in applicazione del favor rei (Cass. pen. 16 marzo 2016 n. 10964, Cass. pen. 11 novembre 2015 n. 891). Rimane però perseguibile dall'AE l'omesso versamento con sanzioni e interessi (Cass. pen. 5 novembre 2015 n. 3098).

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ (art. 15 D.Lgs. 74/2000) La condotta non è punibile, in quanto non vi è dolo specifico, in caso di:

- violazioni di norme tributarie dipendenti da **obiettive condizioni di incertezza** sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione;
- **errore** su una legge diversa da quella penale quando ha cagionato errore sul fatto che costituisce reato.

Tuttavia, per la giurisprudenza l'obiettiva condizione di incertezza della norma non costituisce esimente perché il contribuente può sempre richiedere il preventivo parere dell'AE con l'interpello (Cass. pen. 14 ottobre 2013 n. 42151).

(omissis)

87450

87452

87455

(omissis)

BENEFICI DAL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO (artt. 13 e 13 bis D.Lgs. 74/2000) Il contribuente non è punibile o può ottenere la riduzione di pena con il pagamento del debito tributario, secondo quanto riportato nella **tabella** seguente.

87490

Reato contestato	Attività	Effetto
Omesso versamento IVA	Integrale pagamento del debito, comprese sanzioni e interessi, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito di conciliazione, adesione, ravvedimento, ecc. (1)	Non punibilità
Omesso versamento ritenute certificate		
Compensazione credito non spettante		

Reato contestato	Attività	Effetto
Dichiarazione infedele	Integrale pagamento del debito, comprese sanzioni e interessi, a seguito di ravvedimento operoso prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (1)	Non punibilità
Dichiarazione fraudolenta		
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici		
Dichiarazione omessa	Integrale pagamento del debito, comprese sanzioni e interessi, a seguito della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (1)	Non punibilità
Tutti i reati tributari (fuori dai casi di non punibilità)	Integrale pagamento del debito, comprese sanzioni e interessi, prima della chiusura del dibattimento di primo grado (1) (3)	Pena ridotta fino alla metà (2) non applicazione pene accessorie
	Integrale pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'AF (quando non comporta non punibilità)	valutabile ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131 bis c.p.)
	Pagamento mediante rateizzazione in corso e ridotta entità del debito	
Uno dei reati tributari , in cui il debito tributario è prescritto o decaduto	Pagamento, a seguito di richiesta prima dell'apertura del dibattimento di primo grado e accoglimento da parte del giudice, sentito il pubblico ministero, di una somma, indicata dall'imputato, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata con il reato (la somma, commisurata alla gravità, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio fra pena detentiva e pena pecuniaria della pena minima prevista per il reato) (art. 14 D.Lgs. 74/2000) (4)	

(1) Se prima dell'apertura del dibattimento in primo grado è in corso la **rateizzazione** del debito, questo deve essere estinto entro il termine di 3 mesi che il Giudice può prorogare una sola volta per non oltre 3 mesi; in questo periodo la prescrizione è sospesa. L'interessato deve **documentare l'estinzione** del debito tramite dichiarazione, redatta in carta libera, in conformità al modello allegato al DM 13 giugno 2000. La dichiarazione deve riportare l'attestazione dell'Ufficio dell'AE competente all'accertamento.

(2) La riduzione non rileva ai fini della **sostituzione della pena** detentiva con pena pecuniaria, quando ammessa dal c.p.

(3) Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante **rateizzazione** anche a seguito di conciliazione o adesione, 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 ed il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'AE abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori 3 mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre 3 mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. La sospensione è revocata quando l'AE attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione (art. 13 bis c. 1 bis D.Lgs. 74/2000 in vigore **dal 29 giugno 2024**).

(4) In caso di **assoluzione o proscioglimento**, la somma pagata è restituita. Il **pagamento** deve essere effettuato con mod. F24, codice tributo 8887 e va indicato l'anno in cui si effettua il versamento (DM 13 giugno 2000). Non è ammessa la compensazione.

87495 ESTINZIONE DEL DEBITO PER PRESCRIZIONE Se il debito tributario è estinto per prescrizione o decadenza, l'imputato paga una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa all'interesse pubblico. La somma stessa va restituita in caso di assoluzione o proscioglimento.

➤ **Precisazioni** 1) La somma non può comunque essere inferiore a quella risultante dal ragguaglio - fra pena pecuniaria e pena detentiva (art. 135 c.p.) - della pena minima prevista per il delitto.

2) Sul Mod. F24 deve essere indicato il **codice tributo** 8887 e va indicato l'anno in cui il versamento viene effettuato (DM 13 giugno 2000). Non è ammessa la **compensazione**.