

RISCOSSIONE

Le nuove misure sanzionatorie: la dichiarazione dei redditi infedele

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il legislatore delegato, con il D.Lgs. 87/2024, ha revisionato il **sistema sanzionatorio amministrativo e penale**, apportando varie modifiche sia alle condotte rilevanti sia alle misure delle sanzioni.

Una delle principali novità riguarda l'infedeltà della dichiarazione dei redditi, infatti, il legislatore ha previsto, per le **violazioni commesse dallo scorso 1.9.2024**, una mitigazione della sanzione e l'introduzione di una nuova fattispecie.

Quindi, ad oggi, le **fattispecie di dichiarazione infedele sono due**:

- la prima riguarda l'**infedeltà dichiarativa constatata** dall'Amministrazione finanziaria;
- la seconda attiene all'**infedeltà dichiarativa sanata** per effetto di una **dichiarazione integrativa**.

La prima fattispecie è contenuta nell'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#), per quanto riguarda le **imposte sui redditi** ([articolo 2, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#) per le ritenute e articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997 per l'Iva) e prevede l'applicazione di una **sanzione amministrativa del 70% della maggior imposta dovuta** o della differenza del credito utilizzato, con un **minimo di 150 euro**.

Ai sensi del comma 5, dell'[articolo 2, D.Lgs. 471/1997](#), "per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

Il legislatore, tuttavia, prevede che la **sanzione del 70%** possa **essere modulata**:

- in caso di **infedeltà dichiarativa** dovuta ad **utilizzo di documentazione falsa** o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. In

tale ipotesi **la sanzione è aumentata dalla metà al doppio** ([articolo 1, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#));

- quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente **inferiori a 30.000 euro**. In tale caso la sanzione è **ridotta di un terzo** ([articolo 1, comma 4, primo periodo, D.Lgs. 471/1997](#));
- quando l'infedeltà è conseguenza di un **errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito**, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Anche in questo caso la sanzione è **ridotta di un terzo**. Se non vi è danno erariale la sanzione viene applicata in **misura fissa pari a 250 euro** ([articolo 1, comma 4, secondo e terzo periodo, D.Lgs. 471/1997](#)).

Questa sanzione si applica soltanto a seguito procedimento di **irrogazione da parte dell'Amministrazione finanziaria**; infatti, se il contribuente sanasse l'irregolarità mediante **l'istituto del ravvedimento operoso** dovrebbe necessariamente spedire una **dichiarazione integrativa** (altrimenti il ravvedimento non si perfezionerebbe) con la conseguente applicazione, in maniera automatica, della **seconda fattispecie**.

Con la riforma, il legislatore ha previsto una **nuova fattispecie sanzionatoria**, più mite rispetto a quella sopra vista, che opera nell'ipotesi in cui il contribuente **sani autonomamente l'irregolarità mediante la predisposizione e l'invio di una dichiarazione integrativa**; infatti, il nuovo comma 2-bis, dell'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#) ([articolo 2, comma 2.1, D.Lgs. 471/1997 per le ritenute](#) e [articolo 5, comma 4.1, D.Lgs. 471/1997 per l'Iva](#)) prevede che *"se la violazione di cui al comma 2 emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, 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 dall'articolo 13, comma 1, aumentata al doppio. Se non sono dovute imposte si applica la misura minima di cui al comma 2, primo periodo"*.

In base a quanto sopra, dunque, se il contribuente commette **un'infedeltà dichiarativa** e tale violazione viene esplicitata mediante l'invio di una **dichiarazione integrativa** entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello di invio della dichiarazione originaria (o comunque prima di qualsiasi attività di controllo), allora la sanzione irrogabile è pari al **50% della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato**. Se non sono dovute imposte la **sanzione è di 150 euro**.

Questa sanzione è irrogabile dall'Amministrazione finanziaria qualora il contribuente si limiti a spedire la **dichiarazione integrativa senza sanare la violazione**, mentre viene autoliquidata (al netto delle riduzioni previste dalla legge) dal contribuente in caso di **ravvedimento operoso** (invio della dichiarazione integrativa, versamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi).



Non è chiaro se a quest'ultima fattispecie possano **applicarsi le modulazioni sanzionatorie**; infatti, i commi 3 e 4 dell'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#), richiamano esclusivamente la sanzione prevista dal comma 2, dell'[articolo 1, D.Lgs. 471/1997](#), ovvero la **sanzione del 70% della maggior imposta dovuta** o della **differenza del credito utilizzato**.