



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **RIFORMA DELLE SANZIONI E OMESSI VERSAMENTI IVA E RITENUTE: COSA CAMBIA TRA FAVOR REI E RETROATTIVITÀ**

*Posted on 9 Luglio 2024 by Sabatino Pizzano*



Il Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, entrato in vigore il 29 giugno 2024, ha introdotto significative modifiche al [sistema sanzionatorio tributario italiano](#). Questa riforma mira a rendere il sistema fiscale più equo, proporzionato e allineato agli standard europei, bilanciando la necessità di contrastare l'evasione con quella di non penalizzare eccessivamente i contribuenti in buona fede.

Queste nuove norme riguardano principalmente i reati di omesso versamento di ritenute e IVA, introducendo cambiamenti significativi nelle condizioni che configurano il reato e nelle possibilità di evitare sanzioni penali. L'articolo esamina in dettaglio queste novità, spiegando come impattano sui contribuenti e quali nuove opportunità offrono per regolarizzare la propria posizione fiscale. Vedremo come sono cambiate le soglie di punibilità, i termini per i versamenti, e le nuove cause di non punibilità, fornendo esempi pratici per una migliore comprensione.

## Il principio del favor rei e la sua applicazione

Il decreto legislativo n. 87/2024 introduce un'importante novità nell'applicazione delle nuove norme: il principio del favor rei. Questo principio giuridico stabilisce che, in caso di modifiche legislative, si applica la legge più favorevole al reo (cioè alla persona accusata o condannata per un reato).

Nel contesto delle nuove norme tributarie, il favor rei si applica alle disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali. Ciò significa che:

- Se un fatto non è più considerato illecito secondo la nuova legge, nessuno può essere punito per esso. Se c'è già stata una condanna penale, questa cessa di avere effetto. Nel caso di sanzioni amministrative già irrogate in modo definitivo, il debito residuo si estingue, ma non si può chiedere il rimborso di quanto già pagato.
- Se la nuova legge prevede sanzioni diverse (generalmente più lievi) rispetto a quella in vigore al momento della violazione, si applica la legge più favorevole. Questo vale sia per le sanzioni penali che per quelle amministrative, a meno che non sia già stata emessa una sentenza penale irrevocabile o che il provvedimento di irrogazione della sanzione amministrativa sia diventato definitivo.

**Esempio pratico:** Immaginiamo che nel 2023 un'azienda abbia commesso un'irregolarità fiscale che, secondo la legge allora vigente, prevedeva una sanzione di 10.000 euro. Se la nuova legge del 2024 prevede per lo stesso tipo di irregolarità una sanzione di 5.000 euro, all'azienda verrà applicata quest'ultima sanzione più favorevole, a meno che non sia già stata emessa una sentenza definitiva.

È importante sottolineare che la retroattività delle norme più favorevoli trova un limite nei casi in cui sia già intervenuta una sentenza definitiva di condanna. In tali situazioni, la pena già inflitta non può essere modificata, ma cessano l'esecuzione e gli effetti penali della condanna.

## Omesso versamento di ritenute certificate: le nuove regole

Il decreto introduce importanti modifiche al reato di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'articolo 10-bis del decreto legislativo n. 74/2000. Vediamo nel dettaglio cosa cambia:

### a) Definizione del reato

**Prima:** Il reato si configurava per l'omesso versamento di ritenute "dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla

certificazione rilasciata ai sostituiti".

**Ora:** Il reato si configura solo per l'omesso versamento di "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti".

**Cosa significa:** Le ritenute sono somme che un sostituto d'imposta (ad esempio, un datore di lavoro) trattiene dallo stipendio di un lavoratore e deve versare allo Stato. La certificazione è il documento che attesta questo trattenimento. Con la nuova norma, il reato si configura solo se le ritenute non versate risultano effettivamente certificate, non basta che siano solo indicate nella dichiarazione.

## b) Termine per il versamento:

**Prima:** Il reato si configurava se il versamento non avveniva "entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta".

**Ora:** Il reato si configura se il versamento non avviene "entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta".

**Cosa cambia:** Il contribuente ha più tempo per mettersi in regola. Ad esempio, per le ritenute relative al 2023, dichiarate nel 2024, il termine ultimo per il versamento senza incorrere nel reato è il 31 dicembre 2025.

## c) Rateizzazione del debito

**Novità:** Il reato non si configura se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione, secondo l'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462/1997.

**Cosa significa:** Se il contribuente ha ottenuto una rateizzazione del debito a seguito di un "avviso bonario" (comunicazione di irregolarità da parte dell'Agenzia delle Entrate) e sta pagando regolarmente le rate, non commette reato.

## d) Decadenza dalla rateazione

**Novità:** In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, il reato è punibile solo se l'ammontare del debito residuo supera i 50.000 euro.

**Esempio pratico:** Un'azienda non ha versato ritenute certificate per 200.000 euro relative all'anno 2023. Secondo la vecchia norma, avrebbe dovuto versarle entro ottobre 2024 (termine di presentazione della dichiarazione) per non incorrere nel reato. Con la nuova norma, ha tempo fino al 31 dicembre 2025. Inoltre, se ottiene una rateizzazione entro quella data, non commette reato finché paga regolarmente le rate. Se decade dalla rateizzazione quando il debito residuo è sceso a 45.000 euro, non è perseguibile penalmente (ma resta l'obbligo di pagare).

## Omesso versamento IVA: le nuove disposizioni

Anche per il reato di omesso versamento IVA, previsto dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74/2000, sono state introdotte importanti modifiche:

### a) Termine per il versamento

**Prima:** Il reato si configurava se il versamento non avveniva "entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo".

**Ora:** Il reato si configura se il versamento non avviene "entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale".

**Cosa cambia:** Anche qui, come per le ritenute, il contribuente ha più tempo per regolarizzare la sua posizione. Ad esempio, per l'IVA relativa al 2023, dichiarata nel 2024, il termine ultimo per il versamento senza incorrere nel reato è il 31 dicembre 2025.

## b) Rateizzazione del debito

Come per le ritenute, il reato non si configura se il debito IVA è in corso di estinzione mediante rateazione secondo l'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462/1997.

## c) Decadenza dalla rateazione

In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, il reato è punibile solo se l'ammontare del debito residuo supera i 75.000 euro (soglia più alta rispetto alle ritenute).

**Esempio pratico:** Un'azienda non ha versato IVA per 300.000 euro relativa all'anno 2023. Secondo la vecchia norma, avrebbe dovuto versarla entro il 27 dicembre 2024 (termine per l'acconto IVA 2024) per non incorrere nel reato. Con la nuova norma, ha tempo fino al 31 dicembre 2025. Se ottiene una rateizzazione entro quella data, non commette reato finché paga regolarmente le rate. Se decade dalla rateizzazione quando il debito residuo è sceso a 70.000 euro, non è perseguibile penalmente (ma resta l'obbligo di pagare).

## Cause di non punibilità

Il decreto introduce anche nuove cause di non punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute e IVA:

### a) Crisi di liquidità non imputabile all'autore

Il reato non è punibile quando dipende da cause non imputabili all'autore, come:

- Una crisi non transitoria di liquidità dovuta all'insolvenza dei clienti o al mancato pagamento da parte di amministrazioni pubbliche.
- L'impossibilità di adottare misure idonee a fronteggiare la crisi.

### b) Particolare tenuità del fatto

Per valutare se il fatto è di particolare tenuità (e quindi non punibile), il giudice deve considerare:

- L'entità dello scostamento dalla soglia di punibilità.
- L'eventuale estinzione dell'obbligazione tributaria mediante rateizzazione.
- L'entità del debito residuo rispetto all'imposta evasa.
- La situazione di crisi dell'azienda secondo il codice della crisi d'impresa.

### c) Estinzione del debito prima del processo

Il reato non è punibile se, prima dell'inizio del processo di primo grado, il contribuente estingue completamente il debito tributario,

compresi sanzioni e interessi. Questo può avvenire anche attraverso procedure di conciliazione, adesione all'accertamento o ravvedimento operoso.

**Esempio pratico:** Un'azienda non ha versato IVA per 260.000 euro a causa di una crisi di liquidità dovuta al mancato pagamento da parte di un ente pubblico. Se può dimostrare questa situazione e l'impossibilità di adottare altre misure per fronteggiare la crisi, potrebbe non essere punibile penalmente. Inoltre, se riesce a pagare integralmente il debito prima dell'inizio del processo, evita sicuramente la sanzione penale.

## Retroattività delle nuove norme sull'omesso versamento IVA

Il Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, entrato in vigore il 29 giugno 2024, ha introdotto significative modifiche al reato di omesso versamento IVA disciplinato dall'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000. La questione della retroattività di queste modifiche è di fondamentale importanza per comprendere come si applicheranno ai casi pregressi.

Come detto, il principio cardine da considerare è quello del favor rei, sancito dall'art. 2 del Codice Penale per le violazioni penali e dall'art. 3, commi 2 e 3, del D.Lgs. 472/1997 per le violazioni amministrative. Le modifiche introdotte dal D.Lgs. 87/2024 all'art. 10-ter del D.Lgs. 74/2000 sono considerate più favorevoli al reo per diversi aspetti:

- 1. Posticipazione del termine di consumazione del reato:** Il nuovo termine è fissato al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, anziché alla scadenza per il versamento dell'acconto IVA dell'anno successivo.
- 2. Introduzione di cause di non punibilità:** Il reato non si configura se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateazione ai sensi dell'art. 3-bis del D.Lgs. 462/1997.
- 3. Soglia di punibilità in caso di decadenza dalla rateazione:** Il reato è punibile solo se l'ammontare del debito residuo supera i 250.000 euro.

Queste modifiche, essendo più favorevoli al reo, si applicano retroattivamente anche ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del decreto.

## Esempi pratici di applicazione retroattiva

Di seguito forniamo alcune esempi pratici.

### Esempio #1: Omesso versamento IVA per l'anno 2022

- **Vecchia norma:** Il reato si sarebbe configurato se l'IVA non fosse stata versata entro il 27 dicembre 2023 (termine per l'acconto IVA 2023).
- **Nuova norma:** Il reato si configura solo se l'IVA non viene versata entro il 31 dicembre 2024.
- **Effetto retroattivo:** Se al 29 giugno 2024 (data di entrata in vigore del decreto) il procedimento penale era in corso e l'IVA non era ancora stata versata, il contribuente avrà tempo fino al 31 dicembre 2024 per regolarizzare la propria posizione senza incorrere nel reato.

### Esempio #2: Rateizzazione in corso

- **Scenario:** Un contribuente ha omesso il versamento IVA per l'anno 2023 per un importo superiore a 250.000 euro, ma ha ottenuto una rateizzazione del debito prima dell'entrata in vigore del nuovo decreto.

- **Effetto retroattivo:** Il reato non si configura, anche se il fatto è stato commesso prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, purché la rateizzazione sia ancora in corso e rispetti i requisiti dell'art. 3-bis del D.Lgs. 462/1997.

### **Esempio #3: Decadenza dalla rateizzazione**

- **Scenario:** Un contribuente è decaduto da un piano di rateizzazione per un debito IVA di 240.000 euro relativo all'anno 2022.
- **Effetto retroattivo:** Anche se il fatto è stato commesso prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, il reato non si configura poiché il debito residuo è inferiore alla nuova soglia di 250.000 euro prevista in caso di decadenza dalla rateizzazione.

## **Conclusioni**

Le nuove norme introdotte dal decreto legislativo n. 87/2024 rappresentano un significativo cambiamento nel sistema sanzionatorio tributario italiano. Da un lato, offrono ai contribuenti maggiori opportunità per regolarizzare la propria posizione fiscale, concedendo più tempo per i versamenti e introducendo nuove cause di non punibilità. Dall'altro, mantengono un sistema di sanzioni penali per gli omessi versamenti più gravi, cercando di bilanciare le esigenze di gettito fiscale con la comprensione delle difficoltà che le imprese possono attraversare.

Le novità più rilevanti riguardano:

1. L'estensione dei termini per il versamento senza incorrere in sanzioni penali.
2. La non punibilità in caso di rateizzazione del debito.
3. L'introduzione di soglie di punibilità in caso di decadenza dalla rateizzazione.
4. Le nuove cause di non punibilità legate a situazioni di crisi aziendale.

Queste modifiche richiedono una nuova attenzione da parte dei contribuenti e dei loro consulenti. È fondamentale monitorare attentamente le scadenze fiscali e, in caso di difficoltà nei pagamenti, valutare tempestivamente le opzioni di rateizzazione o altre soluzioni per evitare conseguenze penali. Allo stesso tempo, le nuove norme offrono maggiori possibilità di difesa in caso di contestazioni, permettendo di dimostrare l'assenza di responsabilità penale in situazioni di crisi non imputabili all'azienda.

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA