

LE NUOVE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE IRROGATE NEI CASI DI RITARDATI OD OMESSI VERSAMENTI DIRETTI E DI ALTRE VIOLAZIONI IN MATERIA DI COMPENSAZIONE

di Maurizio Villani e Marta Zizzari – Studio Tributario Villani

INDICE:

1. **PREMESSA**
2. **IL NUOVO PERIMETRO DELL'ART. 13 D.LGS. N. 471/1997**
 - 2.1. *Il previgente sistema sanzionatorio (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)*
 - 2.2. *Il nuovo sistema sanzionatorio (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)*
3. **LA DECORRENZA DELLE MODIFICHE DEL NUOVO ART. 13 D.LGS. N. 471/1997: IL RAPPORTO TRA L'ART. 5 D.LGS. N. 87/2024 ED IL PRINCIPIO DEL “FAVOR REF”**
4. **SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 471/1997**

1. PREMESSA

In linea generale, la violazione di obblighi tributari determina l'irrogazione di sanzioni che, a seconda della gravità della violazione commessa, si distinguono in:

- **sanzioni amministrative**, le quali si riferiscono all'illecito tributario amministrativo e sono irrogate dalla Pubblica Amministrazione;
- **sanzioni penali**, le quali si riferiscono al reato tributario e sono irrogate dall'Autorità Giudiziaria.

Con specifico riferimento alla categoria delle **sanzioni amministrative**, la relativa disciplina è prevista:

- **dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**, recante “*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*”;
- **dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472**, recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*”;
- **D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473**, recante “*Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi*”

indiretti, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q) della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

Il quadro normativo sopra delineato – già oggetto di importanti modifiche da parte del D.Lgs. n. 158/2015 nonchè della Legge di Bilancio 2020 (D.L. 26/10/2019, n. 124, così come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L. 19/12/2019, n. 157) – **è stato modificato, da ultimo, dal D.Lgs. n. 87 del 14 giugno 2024** (*in G.U., Serie Generale, n. 150 del 28/06/2024*).

In particolare, **con specifico riferimento al sistema sanzionatorio amministrativo tributario, si evidenzia che:**

- **l'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024 ha apportato una serie di modifiche al D.Lgs. n. 471/97, prevedendo una generale riduzione dell'ammontare di ogni singola sanzione.**

Tra le novità più rilevanti e senza presunzione di esaustività, **l'art. 2 cit.:**

- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 1 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di omessa o tardiva dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, introducendo, altresì, una specifica disciplina con riferimento all'ipotesi di dichiarazione integrativa (**art. 2, co. 1, lett. a, D.Lgs. n. 87/2024**);
- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 2 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta e introduce una specifica disciplina con riferimento alle ipotesi di dichiarazione tardiva e integrativa (**art. 2, co. 1, lett. b, D.Lgs. n. 87/2024**),
- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 5 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di violazioni relative alla dichiarazione dell'IVA e ai rimborsi ed introduce una specifica disciplina con riferimento alle ipotesi di dichiarazione tardiva e integrativa (**art. 2, co. 1, lett. c, D.Lgs. n. 87/2024**);
- rimodula l'importo della sanzioni amministrativa prevista dall'**art. 6 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA (**art. 2, co. 1, lett. d, D.Lgs. n. 87/2024**);
- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 8 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni (**art. 2, co. 1, lett. f, D.Lgs. n. 87/2024**);
- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 11 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di violazioni in materia di imposte dirette ed IVA (**art. 2, co. 1, lett. h, D.Lgs. n. 87/2024**);

- riduce la sanzione amministrativa prevista dall'**art. 13 D.Lgs. n. 471/97** applicabile nei casi di ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione, tenendo conto della nuova definizione di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” di cui alle nuove lett. *g-quater*) e *g-quinqies*) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000 (**art. 2, co. 1, lett. l, D.Lgs. n. 87/2024**);
- **l'art. 3 del D.Lgs. n. 87/2024 ha apportato numerose modifiche al D.Lgs. n. 472/97, intervenendo sulle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.**

Tra i principali interventi, **l'art. 3 cit.:**

- prevede all'**art. 2 D.Lgs. n. 472/97** che la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, è esclusivamente a carico della società o ente (**art. 3, co. 1, lett. a, D.Lgs. n. 87/2024**);
- introduce all'**art. 3 D.Lgs. n. 472/97** i principi di proporzionalità e offensività nel sistema sanzionatorio tributario (**art. 3, co. 1, lett. b, D.Lgs. n. 87/2024**);
- amplia le ipotesi di non punibilità previste dall'**art. 6 D.Lgs. n. 472/97**, escludendo la punibilità se il contribuente si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provvede a regolarizzare la sua posizione (**art. 3, co. 1, lett. c, D.Lgs. n. 87/2024**);
- modifica la disciplina del cumulo giuridico prevista dall'**art. 12 D.Lgs. n. 472/97**, rendendola inapplicabile in relazione ai tributi locali (**art. 3, co. 1, lett. f, D.Lgs. n. 87/2024**);
- rimodula le sanzioni dovute nel caso di ravvedimento operoso del contribuente *ex art. 13 D.Lgs. n. 472/97* (**art. 3, co. 1, lett. g, D.Lgs. n. 87/2024**).

Ebbene, tra le suddette novità previste dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 87/2024, **con il presente contributo ci si soffermerà sulle modifiche apportate dall'art. 2 D.Lgs. 87/2024 al D.Lgs. n. 471/97** (relativo alle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di IVA e di riscossione dei tributi) e, nello specifico, ad un'**analisi più approfondita delle nuove sanzioni amministrative irrogate nei casi di ritardati od omessi versamenti diretti e di altre violazioni in materia di compensazione ex art. 13 D.Lgs. n. 471/97** (modificato dall'art. 2, co. 1, lett. l , D.Lgs. n. 87/2024).

2. IL NUOVO PERIMETRO DELL'ART. 13 D.LGS. N. 471/1997

L'art. 2, comma 1, lett l), del D. Lgs. n. 87/2024 interviene sull'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, rubricato "*Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*", con un duplice obiettivo:

- **da un lato, razionalizzare il sistema sanzionatorio**, rendendolo più equo e proporzionato e adeguandolo a quello degli altri Paesi europei;
- **dall'altro**, alla luce della nuova distinzione tra crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti" prevista dalle nuove lett. g-*quater*) e g-*quinquies*) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, **rimodulare l'importo delle sanzioni sulla base della più rigorosa distinzione tra le due tipologie di credito.**

Al fine di comprendere appieno la portata delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, si rendono opportune le seguenti considerazioni.

2.1. Il previgente sistema sanzionatorio (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)

La **previgente formulazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97**, rubricato "*Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*", **applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024**, prevedeva:

- **la sanzione amministrativa del 30%** di ogni importo non versato nei casi di omessi o ritardi versamenti (**art. 13, co. 1, primo periodo**);
- **la sanzione amministrativa del 15%** (ossia la sanzione di cui al primo periodo ridotta alla metà) per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni (**art. 13, co. 1, secondo periodo**);
- **la sanzione del 15% ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo** per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni (**art. 13, co. 1, ultimo periodo**);
- **la sanzione del 30% del credito utilizzato**, nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante (credito "non spettante") o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti (**art. 13, co. 4**);
- **la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti nel caso di utilizzo in compensazione di crediti "inesistenti" per il pagamento delle somme dovute** (**art. 13, co. 5**).

Ebbene, come meglio si dirà nel prosieguo, con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024 **le suddette sanzioni amministrative sono state notevolmente ridotte.**

2.2. Il nuovo sistema sanzionatorio (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)

Con l'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024, il Legislatore delegato interviene sull'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, modificando l'ammontare delle sanzioni irrogabili nelle ipotesi di omessi o ritardati versamenti ovvero nell'ipotesi di compensazione di crediti "non spettanti" e "inesistenti".

In particolare, con riferimento all'art. 13 cit., il Legislatore delegato:

- **da un lato**, modifica i previgenti commi 1, 4 e 5;
- **dall'altro**, introduce i nuovi commi 4-bis, 4-ter e 5-bis.

Rimangono, invece, invariati i commi 2, 3, 6 e 7 dell'art. 13 cit.

In linea generale, la nuova formulazione dell'art. 13 cit. prevede l'irrogazione di sanzioni più favorevoli per il contribuente rispetto a quelle previste dalla previgente formulazione.

Inoltre, **il nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 471/97**, nel rimodulare (al ribasso) l'importo delle sanzioni amministrative, **tiene conto della nuova e più rigorosa distinzione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" di cui alle nuove lett. g-quater) e g-quinquies) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, introdotte dall'art. 1, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 87/2024.**

Tanto è espressamente previsto dal nuovo comma 4 dell'art. 13 cit., a norma del quale:

<<(…) si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'articolo 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.>>.

Sul punto, giova brevemente rammentare che, ai sensi delle **nuove lett. g-quater) e g-quinquies) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000:**

- per **"crediti inesistenti"** si intende:
 - 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento (**art. 1, co. 1, lett. g-quater, num. 1, D.Lgs. n. 74/2000**);
 - 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al punto precedente sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici (**art. 1, co. 1, lett. g-quater, num. 2, D.Lgs. n. 74/2000**);
- per **"crediti non spettanti"** si intende:
 - 1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento (**art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, num. 1, D.Lgs. n. 74/2000**);
 - 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti

nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito (**art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, num. 2, D.Lgs. n. 74/2000**);

- 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza (**art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, num. 3, D.Lgs. n. 74/2000**).

Ebbene, il nuovo **art. 13 del D.Lgs. n. 471/97** prende atto della nuova distinzione tra le due tipologie di credito (credito “inesistente” e credito “non spettante”) come delineata alle nuove **lett. g-quater) e g-quinquies) dell’art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000** e modula le sanzioni amministrative a seconda che si versi nell’una o nell’altra ipotesi nonché, in relazione alla categoria dei “crediti inesistenti”, a seconda che si versi nell’ipotesi di cui al num. 1 o al num. 2 della medesima lett. *g-quater*) cit..

Alla luce dei suesposti rilievi, la nuova formulazione dell’art. 13 cit. prevede l’irrogazione:

- **della sanzione amministrativa del 25%** (anziché del 30%) di ogni importo non versato nei casi di omessi o ritardi versamenti (**art. 13, co. 1, primo periodo**);
- **della sanzione amministrativa del 12,5%** (anziché del 15%), ossia la sanzione di cui al primo periodo ridotta alla metà, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni (**art. 13, co. 1, secondo periodo**);
- **della sanzione amministrativa del 12,5%** (anziché del 15%) **ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo** per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 15 giorni (**art. 13, co. 1, ultimo periodo**);
- **della sanzione del 25%** (anziché del 30%) **del credito utilizzato in compensazione, nel caso di utilizzo di un credito “non spettante” ex art. 1, lett. g-quinquies), del D. Lgs. n. 74/2000 (art. 13, co. 4-bis)**. A riguardo, occorre evidenziare che il nuovo art. 13 cit., non opera alcuna distinzione sanzionatoria in relazione alle tre ipotesi di crediti non spettanti come delineate dall’art. 1, co. 1, lett. *g-quinquies*) ai num. 1), 2) e 3), del D.Lgs. n. 74/2000. Pertanto, **la sanzione del 25% del credito utilizzato in compensazione** si applica nel caso di utilizzo:

- di crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento (**art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, num. 1, D.Lgs. n. 74/2000**);
- di crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari

qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito (art. 1, co. 1, lett. *g-quinquies*, num. 2, D.Lgs. n. 74/2000);

- di crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza (art. 1, co. 1, lett. *g-quinquies*, num. 3, D.Lgs. n. 74/2000);
- **della sanzione di € 250,00** quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti requisiti amministrativi di carattere strumentale, purché siano rispettate determinate condizioni (**art. 13, co. 4-ter**);
- **della sanzione del 70% del credito utilizzato in compensazione, nel caso di utilizzo di un credito “inesistente” per il quale mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento ex art. 1, comma 1, lett. g-quater), num. 1), del D. Lgs. n. 74/2000 (art. 13, co. 5);**
- **della sanzione dal 105 al 140%** (ossia la sanzione di cui al comma 5 aumentata dalla metà al doppio), **nel caso di utilizzo di un credito “inesistente” i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti falsi, simulazioni o artifici ex art. 1, comma 1, lett. g-quater), num. 2), del D. Lgs. n. 74/2000 (art. 13, comma 5-bis).**

È chiaro, dunque, che **gli importi delle sanzioni di cui all’art. 13 cit., come modificati dal D. Lgs. n. 87/2024, sono inferiori rispetto a quelli previsti dalla previgente formulazione e, dunque, più favorevoli per il contribuente.**

3. LA DECORRENZA DELLE MODIFICHE DEL NUOVO ART. 13 D.LGS. N. 471/1797: IL RAPPORTO TRA L’ART. 5 D.LGS. N. 87/2024 ED IL PRINCIPIO DEL “FAVOR REI”

L’applicazione del nuovo sistema sanzionatorio di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, come delineato dalle modifiche apportate dall’art. 2 D.Lgs. 87/2024, ha suscitato notevole perplessità in relazione ai termini di decorrenza delle modifiche legislative in commento e, in particolare, al rapporto tra il termine di applicazione delle modifiche legislative in commento ed il principio del “favor rei”.

Al fine di comprendere appieno la questione, occorre prendere a riferimento l’**art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024**, rubricato “*Disposizioni transitorie e finali*”, a norma del quale:

<<Le disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024>>.

Dunque, ai sensi del citato art. 5:

- **le disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali (ex art. 1 D.Lgs. n. 87/2024) si applicano a decorrere dal 29 giugno 2024;**
- **tutte le altre disposizioni (ex artt. 2, 3 e 4 D.Lgs. n. 87/2024) - relative a sanzioni tributarie non penali in materia di IIDD, IVA e riscossione dei tributi nonché sanzione amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, e di altri tributi indiretti - si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.**

Pertanto, poiché le modifiche all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/97 sono state introdotte dall'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024, conseguentemente, **ai sensi del citato art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, le nuove sanzioni ex art. 13 cit. si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.**

Ebbene, **tale disposizione si pone in violazione del principio del “favor rei” ex art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 472/97**, a norma del quale:

<<Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo>>.

Dunque, stando al tenore letterale della citata norma, in materia di sanzioni amministrative deve trovare applicazione sempre la legge più favorevole per il contribuente, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Pertanto, in applicazione del succitato principio del “favor rei”, **le modifiche apportate all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97**, in quanto più favorevoli per il contribuente, **dovrebbero trovare applicazione retroattiva e, dunque, anche alle violazioni commesse prima del 1° settembre 2024, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.**

Tuttavia, **il Legislatore della riforma**, prevedendo espressamente all'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 che le modifiche *de quibus* si applicano alle sole violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, **ha inteso derogare al principio del “favor rei”.**

Sul punto, **la relazione illustrativa al D.Lgs. 87/2024 chiarisce che assegnare alle modifiche efficacia retroattiva in virtù del principio del “favor rei”:**

<<equivarrebbe a consentire una indiscriminata mitigazione sanzionatoria non compensata dal potenziamento degli istituti di compliance e dal rafforzamento dell'intrinseca coerenza del sistema sanzionatorio, nel rispetto del nuovo punto di equilibrio su cui riposa l'intero ordinamento di settore.>>.

Inoltre, nella citata relazione illustrativa è precisato che **il principio della retroattività della legge successiva più favorevole trova applicazione e tutela solo in materia penale e non è previsto per le sanzioni amministrative.** Più nello specifico, nella relazione illustrativa così si legge:

<<Come noto, d'altronde, il principio della retroattività della lex mitior ha copertura costituzionale soltanto per le sanzioni di natura penale o sostanzialmente penale e, in tale ambito, trova fondamento costituzionale nelle norme di cui agli artt. 3 e 117 della Costituzione, tramite cui trovano ingresso anche le varie fonti sovranazionali che lo contemplano (art. 7 CEDU, art. 15, comma 1, del Patto

internazionale relativo ai diritti civili e politici, art. 49, paragrafo 1, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE).

In questo contesto, la materia delle sanzioni amministrative, in generale, non viene considerata sorretta dal principio di retroattività della lex mitior, salvo che alle sanzioni debba riconoscersi natura "sostanzialmente penale".>>.

Ebbene, proprio in relazione a tale questione (rapporto tra l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 e l'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997), **la Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 21150 del 29 luglio 2024**, ha assegnato alle parti un termine di 60 giorni per il deposito di osservazioni, così rilevando:

<<(…) questa Corte evidenzia che l'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 dispone che l'art. 2 dello stesso D.Lgs. (riguardante le sanzioni) si applichi alle violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024; nel contempo, l'art. 3, comma 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevede che "Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

Appare quindi opportuno, sulla questione del rapporto tra l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 e l'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, e, più in generale, sulla rilevanza dello ius superveniens nel caso di specie, assegnare al Pubblico Ministero ed alle parti, ai sensi dell'art. 384, comma 3, cod. proc. civ., un termine di gg. 60 dalla comunicazione della presente ordinanza per il deposito in cancelleria di osservazioni sulle suddette questione.>>.

È evidente, dunque, che **la questione relativa al rapporto tra l'art. 5 D.Lgs. n. 87/2024 e l'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997 e, più in generale, alla rilevanza dello ius superveniens rappresenta un "punctum dolens" delle modifiche apportate all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97.**

4. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 471/1997

Nello schema che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997 con quello modificato dall'art. 2, comma 1, lett. l), del D.Lgs. n. 87/2024.

ART. 13 D.LGS. N. 471/97 Previgente formulazione <i>(applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)</i>	ART. 13 D.LGS. N. 471/97 Nuova formulazione, come modificata dall'art. 2, comma 1, lett. l), del D.Lgs. n. 87/2024 <i>(applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)</i>
<i>1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13</i>	<i>1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al venticinque per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13</i>

<p><i>del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.</i></p>	<p><i>del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.</i></p>
<p><i>2. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</i></p>	<p>Identico.</p>
<p><i>3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.</i></p>	<p>Identico.</p>
<p><i>4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.</i></p>	<p>4. Salvo quanto previsto dal comma 4-ter, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'articolo 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.</p>
	<p>4-bis. Nel caso di utilizzo di un credito non spettante ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera g-quinquies), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica, salvo diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione. La sanzione di cui al primo periodo si applica anche quando il credito è utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal comma 4-ter.</p>
	<p>4-ter. Si applica la sanzione di duecentocinquanta euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettante entrambe le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza; b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima.
<p><i>5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del</i></p>	<p>5. Nel caso di utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera g-quater), numero 1), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica la sanzione pari al settanta per cento del credito utilizzato in compensazione.</p>

<p>decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.</p>	
	<p><i>5-bis. Nel caso di utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera g-quater), numero 2), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la sanzione di cui al comma 5 è aumentata dalla metà al doppio.</i></p>
<p><i>6. Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.</i></p>	<p><i>Identico.</i></p>
<p><i>7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.</i></p>	<p><i>Identico.</i></p>

Lecce, 03 ottobre 2024

**Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Marta Zizzari**

**AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it