

A.L. Servizi s.r.l. - Sede legale Via San Pio V n. 27 - 10125 Torino Reg. imprese di Torino n. Rea 1144054

Sede Operativa e uffici: Via Bergamo n. 25 24035 Curno (BG) - P.IVA e C.F 10565750014

Tel. 035 -43.762.62 Fax 035-62.22.226 Email: [info@alservizi.it](mailto:info@alservizi.it) o [www.lalentesulfisco.it](http://www.lalentesulfisco.it)

## **Il nuovo regime sanzionatorio per le ipotesi di ritardato o omesso versamento di imposte: un ripasso**

**L'art. 13 del DLgs. 471/97 prevede diverse gradazioni per le sanzioni derivanti dagli omessi e dai tardivi versamenti. Con l'art. 2 comma 1 lettera I), il DLgs 87/2024 ha modificato l'art 13 comma 1 del DLgs 471/97 per quanto riguarda la misura della sanzione prevista *"per 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"* che passa dal 30% al 25%. Con l'art 3 comma 1 lettera g), invece, il Decreto ha modificato l'art 13 comma 1 lettere b-bis, b-ter, b-quater e ha introdotto la lettera b-quinquies nel DLgs. 472/97, rimodulando così la riduzione della sanzione prevista nel caso che il contribuente si avvalga dell'istituto del ravvedimento operoso.**

### **Premessa**

L'art. 13 del DLgs. 471/97 punisce la condotta di chi non esegue, in tutto o in parte, i versamenti dei tributi entro le scadenze.

Il DLgs. 14 giugno 2024 n. 87 ha apportato significative modifiche all'art. 13 del DLgs.471/97. La sanzione è stata abbassata dal 30% al 25% e, di conseguenza, la sanzione per il tardivo versamento contenuto nei 90 giorni non è più del 15% ma del 12,5%.

Le modifiche mirano ad attuare sia l'art. 20 comma 1 lett. a) e lett. c) n. 1) della Legge n. 111/2023 nella misura in cui viene effettuata una razionalizzazione delle sanzioni amministrative e penali sia per una rimodulazione del carico sanzionatorio che garantisce maggior proporzionalità.

In forza di quanto previsto dall'art. 5 del DLgs. 14 giugno 2024 n. 87, le modifiche appena richiamate "si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024".

Alla luce della modifica apportata, la sanzione più favorevole opera:

- per gli omessi versamenti, in tutti i casi in cui la scadenza per il pagamento coincida con il 1° settembre 2024 o con una data successiva;
- per gli insufficienti versamenti, in tutti i casi in cui il contribuente abbia effettuato un versamento insufficiente relativamente ad un pagamento con scadenza dal 1° settembre 2024 poi;
- per le violazioni emergenti da liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione diverse da quelle sui versamenti di imposte dichiarate, per le violazioni commesse in occasione della presentazione dei modelli REDDITI 2024, IRAP 2024 e 770 2024.

Se il termine per il versamento scade di sabato o in giorno festivo, esso slitta automaticamente al primo giorno lavorativo successivo (art. 7 comma 2 lett. l) del DL 70/2011) ed è necessario tenerne conto ai fini del conteggio dei giorni di tardività, rilevante per gli interessi legali.

Ritardo	Violazioni commesse sino al 31.8.2024	Violazioni commesse dall'1.9.2024
Sino a 14 giorni	1% - 14%	0,83% - 11,67%
Da 15 giorni a 90 giorni	15%	12,5%
Superiore a 90 giorni	30%	25%
Violazioni emergenti a seguito di liquidazione automatica	30%	25%
Violazioni emergenti a seguito di controllo formale	30%	25%

**Ambito applicativo**

Qualora si tratti di tributi iscritti a ruolo, la sanzione non può essere irrogata (art. 13 comma 3 del DLgs. 471/97): nessuna conseguenza sanzionatoria comporta il mancato pagamento di somme intimate con cartella di pagamento, come il tardivo versamento delle rate da dilazione dei ruoli di cui all'art. 19 del DPR 602/73, quand'anche gli importi siano stati riscossi tramite accertamento esecutivo.

In caso di pluralità di violazioni a ciascuna di esse corrisponde una distinta sanzione. Il DLgs. n. 87/2024 ha precisato, modificando l'art. 12 commi 1 e 2 del DLgs. 472/97, che il cumulo giuridico e la continuazione non operano per le "violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni".

Per effetto delle modifiche apportate dal DLgs. 87/2024 all'art. 7 comma 4 del DLgs. 472/97, per le violazioni commesse dal 1° settembre di quest'anno la riduzione della sanzione, in caso di sproporzione tra sanzione e violazione, può essere non più sino alla metà ma sino a ¼ del minimo. Inoltre, è espressamente previsto che la riduzione opera altresì per le sanzioni fisse ovvero senza limiti edittali.

### Versamenti periodici

L'art. 13 del DLgs. 471/97 sanziona ogni omesso, parziale e tardivo versamento di importi che vanno pagati entro un termine determinato.

Si tratta di una formulazione ampia, che ricomprende, a titolo esemplificativo:

- imposte dovute a titolo di acconto;
- imposte da versare a saldo in base alla dichiarazione;
- imposte dovute a seguito delle liquidazioni IVA;
- ritenute alla fonte;
- tributi che, per loro natura, devono essere versati per ciascun periodo d'imposta, come l'IMU o la TARI.

Con riferimento ai versamenti periodici è necessario prestare attenzione alle ipotesi in cui normative specifiche impongano una maggiorazione delle somme.

I due casi principali riguardano la maggiorazione dello 0,4% dovuto in relazione alla dichiarazione dei redditi e le maggiorazioni ai fini IVA.

Con riferimento alla prima ipotesi occorre richiamare l'art. 17 comma 2 del DPR 435/2001, in base al quale i versamenti dei saldi e degli acconti (ad esempio, IRPEF, IRES, IRAP, ecc.), scadenti il 30 giugno per i soggetti "solari", possono essere effettuati entro il 30° giorno successivo, quindi entro il 30 luglio, maggiorando le somme dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Il versamento del primo acconto imposte sui redditi 2024 e del saldo imposte sui redditi 2023 è scaduto, per i soggetti ISA, il 31 luglio 2024 o il 30 agosto 2024 ove si fosse inteso applicare la maggiorazione dello 0,40% (art. 37 comma 1 del DLgs. 13/2024).

La maggiorazione viene versata insieme all'imposta, aggiungendosi a questa, senza distinzione di codice tributo, e si configura quindi come parte della stessa.

Si deve inoltre tenere a mente che se è dovuta un'imposta maggiore rispetto a quella calcolata e versata nel "termine lungo", il versamento non è tardivo ma insufficiente; quindi la sanzione va calcolata sulla differenza tra quanto versato nel "termine lungo" e quanto dovuto (imposta più maggiorazione).

Con riferimento alle maggiorazioni ai fini IVA, invece, si deve far richiamo:

- all'art. 7 comma 3 del DPR 542/99, che impone ai contribuenti che eseguono le liquidazioni IVA trimestrali, la maggiorazione delle somme dell'1%;
- all'art. 6 del DPR 542/99, in base al quale la differenza tra IVA dovuta in base alla dichiarazione e somme pagate in sede di liquidazione periodica va versata entro il 16 marzo (termine per il versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi), maggiorando le somme degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo alla data del 16 marzo.

#### OSSERVA

La maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo viene versata insieme all'imposta, aggiungendosi a questa, e si configura come parte della stessa: detto criterio si applica pure nel ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97 (circolare Agenzia delle Entrate 2 agosto 2013 n. 27, § 1).

I termini possono essere prorogati mediante DPCM (art. 12 comma 5 del DLgs. 241/97).

#### Liquidazione automatica e controllo formale

L'art. 13 comma 2 del DLgs. 471/97 dispone che *"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"*.

In sostanza, nelle ipotesi di liquidazione automatica o di controllo formale, la violazione è trattata alla stregua di un omesso versamento.

In base alle modifiche della Riforma fiscale, quindi, nella comunicazione bonaria, per le violazioni commesse dall'1.9.2024 dovrà essere contestata una sanzione del 25%:

- riducibile a 1/3 ( $25/3 = 8,33\%$ ) se le somme sono pagate nei 30/60 giorni dalla comunicazione, se si tratta di liquidazione automatica (art. 2 del DLgs. 462/97);
- riducibile a 2/3 ( $25 \times 2/3 = 16,67\%$ ) se le somme sono pagate nei 30/60 giorni dalla comunicazione con cui sono quantificati gli importi, se si tratta di controllo formale della dichiarazione (art. 3 del DLgs. 462/97).

#### Ritardo inferiore a 14 giorni

Il primo comma dell'art. 13 del DLgs. 471/97 prevede che, in caso di tardivo pagamento di versamenti in acconto, di versamenti periodici e di versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, la sanzione del 12,5% è ulteriormente diminuita, oltre alla (eventuale) riduzione da ravvedimento operoso, ad un importo pari ad 1/15 per giorno di ritardo se esso non supera i 14 giorni.

Ove il contribuente si ravveda – avvalendosi del c.d. “ravvedimento *sprint*” – deve essere applicata la riduzione a un decimo prevista dalla lettera a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97, essendo, per definizione, un ravvedimento su un tardivo versamento avvenuto nei trenta giorni dalla violazione.

#### OSSERVA

Ad esempio, se un pagamento di 1.000,00 euro avviene con 2 giorni di ritardo e il ravvedimento entro 30 giorni (si applica, quindi, l'art. 13 comma 1 lett. a) del DLgs. 472/97), la sanzione sarà pari a 1,67 euro, in quanto:

- per effetto dell'art. 13 del DLgs. 471/97, si ha una riduzione ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, per cui la sanzione da corrispondere diviene di 16,67 euro ( $125 \times 2/15$ );
- per il ravvedimento, si ha una sanzione di 1,67 euro ( $16,67/10$ ).

Per i versamenti che avvengono nei 14 giorni successivi alla scadenza:

- le sanzioni vanno dallo 0,83% per un giorno di ritardo (1/15 del 12,5%) all'11,67% per 14 giorni di ritardo (14/15 del 12,5%);
- se entro 14 giorni ci si ravvede, le sanzioni sono ulteriormente ridotte a 1/10, potendo oscillare dallo 0,08% per un giorno di ritardo (1/15 del 12,5%:10) all'1,17% per 14 giorni (14/15 del 12,5%:10).

#### Ritardo inferiore a 90 giorni

L'art. 13 del DLgs. 471/97 stabilisce che se il ritardo nel pagamento non supera i 90 giorni, la sanzione venga dimezzata.

Il dimezzamento della sanzione è stato introdotto dal DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 ed è connesso alla sanzione “piena” sui versamenti. Visto che dal 1° settembre 2024 quest'ultima è stata abbassata dal 30% al 25%, il ritardo massimo di 90 giorni viene ad essere sanzionato nella misura del 12,5%.

#### OSSERVA

La riduzione alla metà della sanzione del 25% non opera quando il tardivo versamento sia disciplinato in modo esaustivo da una norma diversa dall'art. 13 del DLgs. 471/97. Ad esempio, per il diritto camerale opera il DM 27 gennaio 2005 n. 54.

#### Definizione agevolata e istituti deflativi del contenzioso

Le sanzioni da omissivo/tardivo versamento non possono essere oggetto di definizione agevolata, ancorché siano risultanti dalle procedure di liquidazione automatica e controllo formale delle dichiarazioni (art. 17 comma 3 del DLgs. 472/97).

La Cassazione si è però espressa in senso discordante, anche se, attualmente, sembra maggioritario l'orientamento più restrittivo (per la tesi negativa, Cass. 29 dicembre 2016 n. 27315, Cass. 19 maggio 2017 n. 12645; in senso contrario, invece, Cass. 23 settembre 2016 n. 18682).

Il problema nasce in quanto, sia per esigenze di ordine sistematico sia da un esame letterale dell'art. 17 del DLgs. 472/97, si può sostenere che la definizione non sia inibita per ogni omesso versamento, ma solo per quelli che emergono dalla liquidazione automatica della dichiarazione, in cui la definizione può avvenire ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 462/97.

Adottando la tesi negativa, è sufficiente che l'Erario, in luogo dell'avviso bonario, notifichi un atto di contestazione della sanzione per escludere ogni tipo di definizione.

## Ravvedimento operoso

Le violazioni in tema di versamenti possono essere oggetto di ravvedimento operoso, nelle forme e nei termini dell'art. 13 del DLgs. 472/97. Occorre in queste ipotesi pagare il tributo, la sanzione ridotta e gli interessi legali.

### OSSERVA

Il ravvedimento operoso opera in modo diverso in base alla tipologia di tributo:

- se si tratta di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, non è inibito dal controllo, ma solo dalla notifica dell'accertamento, dell'atto di contestazione della sanzione, della cartella di pagamento oppure dell'avviso bonario e può avvenire senza limitazioni temporali, ma la riduzione delle sanzioni decresce con l'aumentare del tempo in cui interviene.
- se il tributo non sia amministrato dall'Agenzia delle Entrate, il ravvedimento è precluso dal controllo fiscale.

Tale forma di ravvedimento presenta aspetti complessi in quanto occorre coordinare la disciplina sostanziale dettata dall'art. 13 comma 1 del DLgs. 471/97 con quella del ravvedimento di cui all'art. 13 comma 1 del DLgs. 472/97.

Nella generalità delle ipotesi, la sanzione è pari al 25% dell'importo non pagato o pagato tardivamente, ridotto al 12,5% per i ritardi non superiori a 90 giorni, con ulteriore riduzione a 1/15 per giorno di ritardo se questo non supera i 14 giorni.

### OSSERVA

In questo contesto occorre considerare anche quanto prevede l'art. 13 comma 1 lett. a) del DLgs. 472/97, alla luce del quale la violazione è ridotta *"ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione"*.

La norma si combina con l'art. 13 comma 1 del DLgs. 471/97, secondo cui per i tardivi versamenti contenuti nei 14 giorni, la sanzione del 12,5% è ridotta a 1/15 per giorno di ritardo.

Visto che la lettera a) riguarda i "casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto":

- vi rientra qualunque ipotesi di mancato pagamento;
- non vi rientrano le altre fattispecie sanzionatorie disciplinate dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

Nella seguente tabella vengono riepilogate le ipotesi di violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Art. 13 DLgs. 472/97	Termine	Sanzione	Riduzione	Percentuale
a)	Sino a 14 giorni	12,5%	Riduzione del 12,5% a 1/15 per giorno di ritardo e ulteriore riduzione al decimo	0,08% - 1,17%
a)	Da 15 a 30 giorni	12,5%	1/10	1,25%
a-bis)	Da 31 a 90 giorni	12,5%	1/9	1,39%
b)	Dal 91° giorno all'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	25%	1/8	3,12%
b-bis)	Oltre l'anno oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	25%	1/7	3,57%